

RESOLUCIONES GENERALES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA ADUANERA

DIVERSOS ASPECTOS QUE PUEDEN SUSCITAR CONFLICTOS EN SU JUZGAMIENTO

por JORGE CELSO SARLI

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Cuestionamiento de estas resoluciones y su eventual ilegitimidad
 - II.1. Cuestionamiento en el ámbito administrativo "no" jurisdiccional
 - II.2. Cuestionamiento en el ámbito administrativo jurisdiccional
- III. Retroactividad o irretroactividad de estas resoluciones
 - III.1. Enfoque de este aspecto desde el régimen del Código Aduanero
 - III.2. Enfoque del mismo aspecto desde el régimen actual, el del Decreto 618/97
 - III.3. Cuestiones de diversa índole sobre esta problemática y mi opinión respecto de ellas
 - III.3. a) Resoluciones denominadas reglamentarias que son cabalmente interpretativas
 - III.3. b) Aspectos atinentes a la publicación oficial de estas resoluciones
 - III.3. c) Aceptación que debe darse a la expresión "cambio de criterio interpretativo"
 - III.3. d) Consideración de los denominados "Avisos"

I.- INTRODUCCIÓN

Es evidente que el ritmo vertiginoso de los vaivenes de la economía nacional ha incrementado sensiblemente las medidas vinculadas al comercio exterior, a su control, y a la aplicación de las leyes que lo regulan y/o que inciden en esa regulación, y que ello ha redundado en aumentar la de todos modos habitual y constante profusión de *disposiciones normativas de carácter general en materia aduanera no emanadas del Poder Legislativo nacional* (sean disposiciones delegadas, meramente reglamentarias, o interpretativas), que

abarcan –en función de las respectivas facultades y competencias– desde decretos del Poder Ejecutivo Nacional hasta resoluciones del Ministerio de Economía o de algunas de sus Secretarías de Estado, de la (actual) Dirección General de Aduanas y –fundamentalmente por su cantidad y a partir del decreto 618/97– de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Por ello, el presente trabajo se centrará en el análisis de algunos aspectos de la problemática de estas últimas resoluciones (sin perjuicio de que algunas consideraciones sean también extensivas a los aludidos decretos y resoluciones ministeriales o de las Secretarías de Estado).

En lo atinente a las *resoluciones generales en materia aduanera* reguladas en el régimen del decreto de necesidad y urgencia 618/97, B.O. 10.07.97 (facultades que resultan de la competencia de la AFIP y en su caso de la DGA, conforme: arts. 4, 6, 7, 8 y 9 del citado decreto), que tienen por finalidad o contenido "*impartir normas generales de carácter obligatorio*", sean ellas de las inmediatamente obligatorias (o de "reglamentación")¹ o de las que no lo son inmediatamente (o de "interpretación")², sean ellas emanadas del Administrador Federal de Ingresos Públicos o en su caso del Director General de Aduanas, me parece útil efectuar algunas precisiones, con sentido de "aporte"³ al esclarecimiento de ciertas situaciones que pudieran presentarse conflictivas.

Así, me refiero específicamente a aspectos relativos al cuestionamiento de dichas resoluciones y a la eventual ilegitimidad de las mismas, a su eventual rectificación administrativa, y a diversas situaciones que pudieran plantearse acerca de la retroactividad o irretroactividad de las resoluciones de "interpretación".

Ante todo debo poner de relieve que se excluyen de lo sustancial del presente análisis a las resoluciones que se dictan en ejercicio de una facultad "delegada" en los casos en que la delegación viene dada por una disposición contenida en una ley en sentido material y formal (una ley del Poder Legislativo Nacional). En este aspecto los denominados "reglamentos delegados" difieren de las resoluciones objeto de este trabajo que se limita, básicamente, a las resoluciones reglamentarias y a las de interpretación,

1. El art. 7 del decreto 618/97 establece, respecto de estas resoluciones generales reglamentarias —dictadas por el administrador de la AFIP o en su caso por el director de la DGA, arts. 4, 7 y 9 ap. 2. de dicho decreto—, que, *obligatorias* como están previstas, "... entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el B.O., salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio administrador federal (o en su caso por el propio Director General de Aduanas) o por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos" (el contenido del precedente paréntesis es del suscripto y obedece al sentido de que quien tiene la facultad para dictar estas resoluciones —es decir, asimismo el director de la DGA, ver los citados arts. 4, 7, y 9 del decreto 618/97— obviamente puede modificarlas, y aun derogarlas). En cuanto a que el Ministerio de Economía pueda modificarlas (y claro está, también derogarlas), ello resulta, no del ejercicio de una vía recursiva "reglada" que no está establecida (a diferencia de las resoluciones de "interpretación" estas de "aplicación o reglamentarias" no tienen previsto un recurso —con efecto suspensivo— ante el Ministerio de Economía) sino de la facultad de "control de legalidad" de dicho Ministerio respecto de los actos de la AFIP y sus dependencias subordinadas (art. 2 del decreto 618/97); y lo mismo respecto de la modificación o derogación, por parte de la AFIP, de las resoluciones generales de la DGA.

2. El art. 8 del decreto 618/97 establece, respecto de estas otras resoluciones "de interpretación" —dictadas por el administrador de la AFIP o en su caso por el director de la DGA, ver arts. 4, 8 y 9 ap. 2 de dicho decreto— que "... se publicarán en el B.O. y tendrán el carácter de normas generales *obligatorias* si, al expirar el plazo de quince días hábiles desde la fecha de su publicación, no fueran apeladas ante el Ministerio de Economía ..., en cuyo caso tendrán dicho carácter desde el día siguiente a aquél en el que se publique la aprobación o modificación de dicho Ministerio" (de lo que se desprende claramente el carácter "suspensivo" del referido y así reglado recurso de apelación —efecto suspensivo hasta que se expida el Ministerio, confirmando o en su caso modificando la respectiva resolución y de allí en más la vía recursiva, de la ley 19.549 y su reglamentación, con el solo efecto devolutivo—), y también que "... Las interpretaciones firmes podrán ser rectificadas por la autoridad que las dictó o el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos ..." (ver la precedente Nota 1, in fine). Cabe en este punto señalar que la última parte de este art. 8 se refiere a la posibilidad de "rectificación" de estas resoluciones "interpretativas" una vez que han quedado firmes, es decir que se refiere en rigor a las modificaciones o a la derogación de tales resoluciones no apeladas, o bien apeladas y por ello aprobadas o modificadas, y no a las modificaciones que resultan del referido recurso de apelación (por lo que resulta al respecto aplicable lo dicho sobre ese punto en la precedente Nota 1), y lo así regulado suscita una innovación normativa muy importante de la que se trata más adelante en el presente trabajo.

3. Como en otras oportunidades lo he manifestado, el sentido que aquí doy al objetivo de "aportar al esclarecimiento" no es otro que el de presentar o plantear ciertas situaciones que por cierto pueden suscitar conflictos en su consideración o en sus efectos, pero ello con el ánimo de hacer reflexionar al respecto, exponiendo observaciones que tal vez muestren que una apreciación primera habría conducido a soluciones o conclusiones diferentes de las que podrían resultar de advertir una posible mayor complejidad en la situación y, claro está, expresando en cada caso mi opinión independientemente —y de allí que reitero el sentido de objetivo o finalidad de "aporte"— de que la misma sea o no compartida.

y especialmente a las de la AFIP y en su caso de la DGA⁴.

No obstante, de todos modos creo conveniente –para la mejor comprensión del tema a tratar en este trabajo– formular con carácter previo una especial distinción, exclusivamente dentro del ámbito las facultades legal o normativamente denominadas “reglamentarias” (y por ende de las respectivas normas –decretos o resoluciones– que son el resultado del ejer-

cicio de dichas facultades). A mi juicio, cuando la norma legal faculta a algún organismo a dictar o impartir disposiciones reglamentarias (o bien –simplemente en otra terminología– a impartir normas generales obligatorias para la aplicación de las leyes y reglamentos de la materia de la que se trate), sin especificar el o los tópicos o rubros de la materia genérica a reglamentar (materia aduanera, impositiva, etc.), tal facultad es “simple o meramente reglamentaria”,

4. Cuando la facultad es “delegada” por ley del Poder Legislativo (delegada no sólo al Poder Ejecutivo sino aun a un organismo de la administración pública), y su resultado es el dictado de un –así denominado– “reglamento delegado”, ha quedado asentado el criterio de que la norma delegada adquiere el mismo rango jerárquico que el de la ley delegante, de modo tal que, por ejemplo, una norma así delegada, por caso un decreto del Poder Ejecutivo (que no fuera un decreto de los denominados “de necesidad y urgencia”, art. 99 inc. 3. de la C.N.), podría modificar y/o dejar sin efecto total o parcialmente el contenido de una anterior ley del Poder Legislativo, lo que no ocurriría con un decreto reglamentario (ejercicio de la facultad del inc. 2 de dicho art. 99 de la C.N.) en cuanto ninguna disposición reglamentaria del Poder Ejecutivo podría establecerse contraviniendo disposiciones de una norma de rango jerárquico superior. Luego, el cuestionamiento posible hacia estas disposiciones delegadas por ley del Poder Legislativo es el formal planteo de inconstitucionalidad (que en rigor es de ilegitimidad del decreto –o resolución– con rango de ley del Poder Legislativo) o bien de ilegitimidad aun en sentido formal cuando la norma delegada se opone o contradice a la ley delegante. Pero es importante destacar esta distinción en orden a la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación establecida en el art. 1165 del C.A., ya que si bien por esa norma dicho Tribunal puede declarar la ilegitimidad de una resolución general administrativa en materia aduanera –aspecto éste que es objeto de análisis en este trabajo en cuanto a las resoluciones de las que en el mismo se trata– ello no sería posible si dicha resolución fuera “delegada” por ley del Poder Legislativo dados el rango jerárquico normativo que esa resolución tendría (el mismo de la ley delegante) y la imposibilidad establecida por el art. 1164 del C.A., ya que la ilegitimidad de tal resolución sería equivalente a su inconstitucionalidad. Tangencialmente señalo que precisamente por esa razón, por el Plenario del Tribunal Fiscal, del 11.06.98, recaído en la causa TFN 9105-A “Telefónica de Argentina SA” (que hizo extensiva al caso respectivo –en materia aduanera– la doctrina legal que antes se había fijado en materia impositiva en el Plenario “Azar, Salvador R.” del 28.11.84), se impidió que ese Tribunal se pronunciara sobre la legitimidad o ilegitimidad, para su aplicación en materia de repeticiones a las que se haga lugar, de las resoluciones que fijan –por delegación legal y al efecto, art. 812 del C.A.– tasas de intereses diferentes (menores) que las de los intereses resarcitorios establecidas en consecuencia de lo dispuesto por el art. 794 del C.A.. En este punto debo destacar mi disidencia respecto de dicho criterio (que sin embargo en mi función de vocal del Tribunal Fiscal debo legalmente acatar) en los supuestos en los que la norma delegada contraviene a la ley delegante, tal como lo expresé en mi voto del respectivo plenario. Sin perjuicio de lo cual también señalo que la Sala V de la C.N.A.C.A.Federal, en la causa TFN 9076-A “Telefónica de Argentina SA”, por sentencia del 24.3.99 revocó en ese caso la sentencia del Tribunal Fiscal que –por aplicación del aludido plenario– no se había expedido sobre la legitimidad o ilegitimidad de las resoluciones que fijaban esas tasas diferenciales, disponiendo a la vez que el Tribunal Fiscal dictara nueva sentencia que se expidiera sobre el referido aspecto omitido, y para así resolver dicha Excmá. Cámara precisamente consideró que la cuestión planteada en esos autos constituía una hipótesis de ilegalidad reglamentaria (en la que la norma delegada estaría en pugna con la propia ley delegante) que no impide la competencia del Tribunal Fiscal sobre ese aspecto, ya que –criterio que comparto plenamente– “... no es dudoso que, en última instancia, un reglamento ilegal es simultáneamente, por esa sola circunstancia, inconstitucional; con todo tal razonamiento no puede ser indebidamente alongado, ya que si se lo aplicara en todos los casos, el art. 1165 del C.A. carecería, por así decirlo, de significación práctica”. Si bien sobre la cuestión de fondo de esa causa la Corte Suprema de J. de la N. más recientemente ha sentado el criterio de la procedencia sustancial de la fijación de tasas diferenciales (menores para repetición), criterio fijado en la causa TFN 8659-A “Neumáticos Good Year SA”, sent. del 9.11.00, queda pendiente, al nivel judicial de la mencionada Excmá. Cámara (cuya Sala V ya se expidiera a favor de la competencia del Tribunal Fiscal), la precedentemente comentada cuestión sobre las facultades del Tribunal Fiscal respecto de poder o no expedirse acerca de la legitimidad o ilegitimidad de resoluciones delegadas que pudieran contravenir a la ley delegante (en el caso del Tribunal Fiscal, el antes mentado plenario “Telefónica Argentina SA” y la doctrina del también mentado plenario “Azar” siguen vigentes y por ende obligatorios para ese Tribunal), y todo ello sin perjuicio, claro está, de la indudable competencia judicial (en la instancia que corresponda dentro de la reglada vía recursiva para las causas aduaneras) en la dilucidación de los planteos de inconstitucionalidad –o en su caso de ilegitimidad con relación a la ley delegante– contra las normas delegadas por ley del Poder Legislativo.

y en tal sentido es –siempre en mi opinión– de la misma “naturaleza” que la facultad reglamentaria que la C.N. (art. 99 in. 2) atribuye al Poder Ejecutivo Nacional, referida a cualquier ley del Poder Legislativo y no a una materia específica, en la que el único obstáculo es –dado por la misma disposición constitucional– el de “...no alterar su espíritu (el de la ley que se reglamenta) con excepciones reglamentarias” y –agrego– obviamente de no contradecir o ponerse en pugna con alguna disposición constitucional o con alguna otra ley vigente del Poder Legislativo y/o con algún tratado internacional (conforme, art. 31 de la C.N.). En cambio, cuando la norma legal faculta a algún organismo a dictar o impartir con carácter general disposiciones reglamentarias, no sólo respecto de una materia genérica, sino –utilizando la terminología de “facultades reglamentarias” o con mera referencia a la “reglamentación”– *respecto de tópicos o aspectos específicos de esa materia genérica*, taxativamente determinados por la propia norma que da o establece la facultad, entiendo que en este supuesto la facultad es sustancialmente una facultad “delegada” y la

disposición (decreto o resolución) que se dicte en ejercicio de, y/o invocando tal atribución de competencia, será de todos modos, sustancial y consecuentemente, un “reglamento delegado”⁵. Por ello, concretamente formulo la distinción –en el sentido indicado– entre disposiciones o resoluciones “meramente reglamentarias” o reglamentarias “genéricas”, por una parte, y por otra parte disposiciones o resoluciones reglamentarias “específicas” o –sustancial y más propiamente– “reglamentarias delegadas”, y sólo y exclusivamente a las primeras⁶ me refiero en este trabajo (claro está, además de las “de interpretación”).

II. CUESTIONAMIENTO DE ESTAS RESOLUCIONES Y SU EVENTUAL ILEGITIMIDAD

II.1. Cuestionamiento en el ámbito administrativo “no” jurisdiccional.⁷

En primer lugar advierto sobre la circunstancia de que el régimen actualmente vigente, el del decreto 618/97, establece un claro distin-

5. A título de ejemplo, a mi juicio, las facultades establecidas en los arts. 235, 333 ó 512 del C.A. (referidas a la –ex– A.N.A.) como en los arts. 252, 557, 577 ó 589 del mismo código (referidas a “la reglamentación”) son facultades “delegadas”. En el mismo sentido deben comprenderse como facultades “delegadas” a las conferidas a la –ex– A.N.A. por el art. 23 incs. j), k) y l) del C.A. en cuanto las mismas se refieren específicamente a aspectos determinados de la materia aduanera. En cambio, las facultades que el art. 23 inc. i) del C.A. confería a la –ex– A.N.A. en orden a “... impartir normas generales para la ... aplicación de las leyes y reglamentos de la materia” (ello con autonomía y/o separadamente de las aludidas facultades de los indicados incs. j., k., y l.) deben entenderse como facultades “reglamentarias”. Del mismo modo, en el art. 7 del decreto 618/97, que comprende a las facultades –del administrador de la AFIP– “reglamentarias”, es decir a las facultades para “impartir normas generales obligatorias en las materias en que las leyes autorizan a la AFIP a reglamentar ...”, a mi juicio debe distinguirse entre tales facultades –incluidas las del inc. 11 del mismo artículo– en sentido “genérico”, como “meramente reglamentarias”, por una parte, y por otra parte las facultades en materia aduanera taxativamente indicadas –en orden a los específicos aspectos establecidos– en los incs. 7 a 10 (los incs. 1 a 6 se refieren a la materia impositiva) del mismo artículo, como “reglamentarias específicas” o lisa y llanamente “delegadas”. En cuanto a “... las materias que las leyes autorizan a la AFIP a reglamentar”, tal como se consigna en la primera parte del aludido art. 7 (por ende objeto de las facultades meramente reglamentarias o genéricas), debe ello entenderse como “las leyes y reglamentos de la materia –aduanera–...” a los que se refería el art. 23 inc. i) del C.A., es decir lisa y llanamente a la materia aduanera –en general–, porque el primer párrafo del art. 1 del decreto 618/97 dispone que la AFIP “... ejercerá todas las funciones que les fueran asignadas a aquéllas –las disueltas ANA y DGI– por las leyes ... 22.415 –es decir el C.A.– ... así como por otras leyes y reglamentos”.

6. Ver la precedente Nota (4). Consecuentemente, en este trabajo me refiero –de las facultades reglamentarias o de reglamentación del art. 7 del decreto 618/97– exclusivamente a las facultades reglamentarias “genéricas” según la precedente Nota 5 (y por ende a las respectivas resoluciones dictadas en consecuencia), es decir a las facultades comprendidas en el inc. 11 de dicho art. 7 y a cualquiera de las otras facultades comprendidas en el mismo artículo con exclusión de las consignadas en los incs. 1 a 6 –materia impositiva– y 7 a 10 (ello claro está, además de las facultades de “interpretación” en materia aduanera, a las que se refiere el art. 8 del decreto 618/97).

7. Al referirme al cuestionamiento de estas resoluciones normativas, por parte de los particulares o administrados, en el ámbito administrativo “no jurisdiccional”, me estoy refiriendo al o los *recursos* que contra aquéllas pueden interponerse

go entre las resoluciones o facultades denominadas "de reglamentación" (art. 7 del decreto) y las denominadas "de interpretación" (art. 8 del decreto), distingo del que resulta que para las primeras no se prevé el "recurso" de apelación con evidente efecto suspensivo (ello hasta la decisión confirmatoria o modificatoria del organismo administrativo que el régimen prevé para resolver ese recurso, el Ministerio de Economía) que sí se establece respecto de las segundas⁸, y distingo que no se efectuaba en el régimen anterior, el del Código Aduanero, en el juego armónico de su art. 23 (específicamente en sus incs. i., j., k. y l. que se referían sustancialmente a las mismas facultades "normativas" en materia aduanera establecidas en los actuales arts. 7 y 8 del decreto 618/97), con sus arts. 24, 25, 26 y 27⁹, artículos éstos derogados por dicho decreto 618/97.

En efecto, en el régimen del Código Aduanero "todas" las resoluciones resultantes de dichas facultades normativas (esto es, las meramente reglamentarias o de aplicación de leyes y reglamentos en materia aduanera y las de interpretación de las leyes y reglamentos en materia aduanera, ambas comprendidas en la enunciación del inc. i. del art. 23, y aun las reglamentarias específicas consignadas en los incs. j., k. y l. del mismo artículo) *podían apelarse*—por quienes invocaran derecho subjetivo o interés legítimo— ante el organismo superior jerárquico en el orden administrativo (art. 26 de dicho código)¹⁰. Aquí cabe aclarar que este reglado recurso "no" tenía efecto suspensivo, pues este efecto no estaba expresamente reglado (por lo que correspondía entonces la presunción de legitimidad y la fuerza ejecutoria de estas resoluciones para ponerlas en práctica y/o para apli-

—con o sin efecto suspensivo según el caso, y si fuera con efecto suspensivo el mismo sólo hasta la resolución del organismo ante el que se recurre— *ante organismos de la administración pública*—sea el determinado organismo superior jerárquico sea en su caso la misma autoridad que dictó la resolución—pero cuyas respectivas resoluciones (de la autoridad competente del respectivo organismo administrativo), eventualmente confirmatorias o modificatorias de la resolución recurrida, si quedaran firmes, *no* pasan en autoridad de cosa juzgada, ya que la resolución recurrida, aplicada en el caso particular, puede quedar sin efecto—sin que se le pueda oponer cosa juzgada por la resolución de aquel recurso administrativo— *para ese caso particular*, al ejercitarse la reglada vía recursiva contra el acto de alcance particular en el que se hubiera aplicado aquella resolución de alcance general. Ello así, a diferencia del cuestionamiento de las mismas resoluciones, también por parte de los particulares o administrados, en el ámbito administrativo "jurisdiccional", es decir en la vía recursiva reglada jurisdiccional que comienza en sede administrativa aduanera y continúa eventualmente en el ámbito igualmente administrativo del Tribunal Fiscal, prevista en los Títulos I y II de la Sección XIV del C.A., contra o en consecuencia de actos singulares o de alcance individual (actos "impugnables", imputaciones de ilícitos, o denegatorias de reclamos de repetición de tributos) en los que se hubieran aplicado aquellas resoluciones de alcance general, pero cuyas respectivas resoluciones (las resoluciones por las que se resuelven estos otros recursos o reclamos), si quedan firmes, *pasan en autoridad de cosa juzgada* (arts. 1139 y 1183 del C.A.) pese a estar dictadas por jueces administrativos. En suma (y dicho esto tangencialmente), en mi opinión, lo que le da carácter "jurisdiccional" a determinadas resoluciones administrativas es la "potencialidad" de cosa juzgada (es decir cosa juzgada si quedan firmes) que la ley les confiere; y el sentido de la referida cosa juzgada no es otro que el de la denominada habitualmente "cosa juzgada material" (y no el sentido de la también denominada "cosa juzgada administrativa"), es decir que lo así juzgado y firme—aunque juzgado por un juez administrativo—no puede reverse ni en sede administrativa ni en sede judicial (salvo, claro está, nulidad absoluta, grosera y manifiesta, supuestos que también alcanzarían en su caso a la sentencia de un juez judicial).

8. Ver las precedentes Notas (1) y (2).

9. Había sólo un poco relevante distingo—que nada tenía que ver con el "cuestionamiento" de la resolución por parte de los particulares— que consistía en que la facultad normativa del inc. l) del art. 23 no estaba consignada—junto a la facultad de los incs. i., j. y k. del art. 23— en el art. 24 (y sí en cambio lo estaba en los arts. 25 y 26, e implícitamente en el art. 27), de lo que resulta que la resolución que entonces se hubiera dictado para establecer requisitos para determinar la lícita tenencia de mercadería extranjera en plaza, "no" debía comunicarse de inmediato al superior en el orden jerárquico administrativo como sí debía hacerse respecto de las resoluciones que se hubieran dictado en ejercicio de las otras facultades normativas.

10. El art. 26 del C.A. establecía: "*Los administrados que invocaren un derecho subjetivo o un interés legítimo podrán apelar ante la Secretaría de Estado de Hacienda de las normas generales a que hace referencia el art. 25 dentro del plazo de 10 días a contar desde el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial. La resolución definitiva de la Secretaría de Estado deberá publicarse en el Boletín Oficial y no será recurrible, sin perjuicio de los recursos previstos para los casos singulares en el art. 25*".

carlas, en los términos del art. 12 de la ley de P.A. 19.549)¹¹, pero sin perjuicio, claro está, de los recursos pertinentes *en los casos singulares* (esto es al aplicarse la resolución general normativa en un caso particular y mediante un acto administrativo de alcance individual cuyo respectivo –contra el mismo– establecido recurso reglado sí podía –y puede– tener efecto suspensivo de la ejecutoriedad de dicho acto individual) que tanto el art. 26 como el art. 25, del Código Aduanero, dejaban expresamente a salvo.

En cambio, como dije, *en el régimen actual del decreto 618/97* no está reglado recurso alguno contra las resoluciones normativas reglamentarias o “de reglamentación” a las que se refiere al art. 7 de dicho decreto (que son tanto las equivalentes a las resoluciones normativas “de aplicación” de las leyes y reglamentos en materia aduanera previstas –junto a las resoluciones “interpretativas”– en el inc. *i.* del art. 23 del C.A. como las equivalentes a las resoluciones que resultaban de los incs. *j.*, *k.* y *l.* del mismo artículo), a diferencia de las resoluciones “de interpretación” a las que se refiere el art. 8 del decreto, a cuyo respecto *sí* está reglado allí un recurso “administrativo” no jurisdiccional con efecto suspensivo.

Señalo al respecto que, el hecho de que no esté reglado *en el aludido régimen específico del decreto 618/97* recurso alguno intrínseco

contra las resoluciones normativas reglamentarias o “de reglamentación”, no significa que contra las mismas (“per se” o sin que se hubieran aplicado en actos singulares que sí tuvieran previsto algún recurso reglado contra el acto particular determinado) no exista una intrínseca vía recursiva, pues de todos modos está la vía de la ley 19.549 y su decreto reglamentario, claro que armonizada con lo establecido en el art. 12 de dicha ley, es decir que el “reclamo” administrativo, ahora ante la autoridad que dicte la resolución (AFIP o DGA en su caso), y la consecuente acción judicial (art. 24 inc. a. de la misma ley) no tendrán en principio efecto suspensivo para la aplicación de aquellas resoluciones. De modo que la situación actual, para estas resoluciones “reglamentarias”, *en cuanto a su recurribilidad intrínseca* (esto es, no la del acto individual en el que se hubiera aplicado la resolución general reglamentaria), no difiere, *sustancialmente*, de la situación de “todas” las resoluciones normativas (las reglamentarias y las de interpretación) en el régimen del Código Aduanero, en cuanto allí también se preveía¹² un recurso administrativo “sin” efecto suspensivo (y sin perjuicio de los recursos jurisdiccionales pertinentes –con eventual efecto suspensivo según el supuesto del que se trate– en los casos singulares y aun –excepcionalmente– de la acción de amparo de la ley 16.986), aunque ese recurso era –diferencia no sustan-

11. El hecho de que el art. 26 del C.A. hiciera referencia –como consecuencia del recurso allí reglado– a la resolución “definitiva” de la Secretaría de Hacienda, pudo hacer suponer que el recurso tuviera efecto suspensivo, desde que el acto apelado no era “definitivo” –si se interponía el recurso– hasta que dicha Secretaría se expidiera (obviamente confirmando o modificando la resolución apelada). No obstante, dado el texto contundente del art. 12 de la ley 19.549 y que la suspensión de efectos no estaba establecida expresamente, y sumado ello a lo no menos contundente de lo establecido en el art. 25 del C.A. (las resoluciones en trato “... entrarán en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el B.O., ... y serán de cumplimiento obligado para los administrados ...”), a mi juicio no cabe duda acerca de que este recurso no tenía efectos suspensivos, a lo que cabe agregar que, de hecho, estas resoluciones se aplicaban de inmediato, por parte del servicio aduanero, pese a la interposición de uno o más recursos de esta naturaleza (y sin perjuicio, claro está, de los recursos pertinentes en los casos singulares, que el mismo art. 25 dejaba a salvo); por todo lo cual, la referida expresión “resolución definitiva de la Secretaría de Hacienda” era meramente indicativa de que –como lo establecía el propio citado art. 26– esa resolución (obviamente si confirmatoria o modificatoria de la resolución apelada) no era recurrible. A propósito de esto último, entiendo conveniente señalar que a mi juicio esa expresa no recurribilidad de tal resolución definitiva cerraba toda posibilidad de cuestionamiento ulterior de la resolución normativa no aplicada en un acto particular (es decir que impedía la revisión judicial en los términos del art. 24 inc. a. de la ley 19.549), quedando sólo la vía recursiva reglada contra los actos singulares resultantes de la aplicación de la resolución general normativa, y aun sin perjuicio –debe entenderse– de la posibilidad de accionar, en su caso y con la excepcionalidad de la naturaleza de esta acción, mediante la ley de amparo 16.986.

12. Ver las precedentes Notas (10) y (11).

cial que corresponde señalar— ante el organismo superior jerárquico de la DGA en el orden administrativo (cuando en el régimen actual el “reclamo” es ante la misma autoridad que dicte la resolución, AFIP o DGA en su caso) cuya resolución era definitiva e irrecurrible (cuando en el régimen actual no existe esa limitación de modo que es posible la posterior revisión o acción judicial de la ley 19.549), pero siempre quedando a salvo los recursos pertinentes en los casos singulares y aun la excepcional acción de amparo de la ley 16.986.

En cuanto al efecto suspensivo del recurso administrativo no jurisdiccional (ante el Ministerio de Economía) reglado en el art. 8 del decreto 618/97 contra las resoluciones “de interpretación”, tal efecto resulta evidente de lo establecido en el segundo párrafo del referido art. 8, en cuanto la respectiva resolución no adquiere el carácter de norma general obligatoria sino a condición de que no se interponga dicho recurso dentro del plazo al efecto, o bien —si se interpone el recurso— la resolución, aprobada o modificada, será obligatoria recién después de la publicación en el B.O. de la resolución ministerial aprobatoria o modificatoria.

Como después se verá, tal obligatoriedad “mediata” de las resoluciones interpretativas, al igual que la obligatoriedad “inmediata” (desde la fecha de su publicación en el B.O. o fecha posterior establecida) en el caso de las resoluciones reglamentarias, no significa —en rigor— sino la obligatoriedad de su “aplicación” *por parte del servicio aduanero* a casos singulares, esto es, sin perjuicio de los recursos pertinentes de naturaleza jurisdiccional —contra los actos de alcance individual en los que se apliquen tales resoluciones de alcance general normativas—, en su caso con efecto suspensivo (ya no de la resolución general sino de la ejecutoriedad del acto individual), y aun de la excepcional vía del amparo judicial de la ley 16.986 (también con eventual efecto suspensivo mediante una eventual medida de no innovar), y por ende tal obligatoriedad puede quedar sin efecto, para el caso particular, por una resolución “jurisdiccional”, sea en la aludida vía recursiva reglada contra los referidos actos singulares sea en la vía del amparo judicial de la

ley 16.986, o bien y sin perjuicio de esto último, con alcance general, por una posterior resolución rectificatoria o derogatoria emanada de la autoridad competente (la AFIP, respecto de una anterior resolución de la AFIP o de la DGA, o la DGA respecto de una anterior resolución de la DGA).

En consecuencia de lo expuesto, puede concluirse en que, al separar el actual régimen del modo indicado las facultades normativas (y por ende las respectivas resoluciones) en “reglamentarias” y “de interpretación”, ello pudo significar algún avance, a favor del administrado, con relación al anterior régimen, el del Código Aduanero que como dije no hacía distinciones entre unas y otras resoluciones en función de su recurribilidad, ya que si bien los dos tipos de resoluciones eran administrativa e intrínsecamente recurribles en ese anterior régimen, ese recurso no tenía efecto suspensivo en ningún caso (lo cual quitaba en buena medida eficacia al recurso), mientras que actualmente, si bien el recurso administrativo e intrínseco está limitado a las denominadas resoluciones “de interpretación” —que son las únicas así recurribles— al menos para este supuesto hay efecto suspensivo aunque acotado hasta que el organismo al que se recurre (Ministerio de Economía) se expida —confirmando o modificando la resolución recurrida— y se publique la respectiva decisión, con lo cual el particular puede aspirar —legalmente y con alguna expectativa de éxito— a impedir la aplicación de la resolución interpretativa que afectara su interés legítimo y así evitar mayores perjuicios, ya que si bien —como más abajo se explicita en detalle— podría de todos modos recurrir separadamente (independientemente del intrínseco recurso contra la resolución general o pese al rechazo de ese recurso) los actos singulares en los que se aplique la resolución interpretativa, cabe tener presente que, además de poder en su caso evitarse estos últimos recursos, no en todos los casos de los mismos se da el efecto suspensivo (de la ejecutoriedad del acto individual) y aun en otros casos podría deber recurrirse al de cualquier forma costoso régimen de garantía para retirar mercadería a plaza y sin perjuicio de que hay supuestos en que el régimen de garantía no es

aplicable y no podría retirarse la mercadería.

Desde otro punto de vista el actual régimen pudo constituir un cierto retroceso, desde que en mi opinión no era conveniente separar el tratamiento de las resoluciones reglamentarias y de interpretación, ya que si bien tal separación o distinción se efectuó al fin de posibilitar—para las de interpretación— el recurso administrativo no jurisdiccional con efecto suspensivo, debe tenerse relevantemente en cuenta, no sólo la gran dificultad (según después se verá en detalle) en precisar la diferencia entre unas y otras, sino que la mayoría de las resoluciones normativas, o casi todas ellas, serán o se considerarán (se invocará el art. 7 del decreto 618/97) reglamentarias y no de interpretación, dado que, al tratar la resolución sobre cualquiera de los tópicos de materia aduanera consignados en los apartados 7 a 11 del aludido art. 7 (los apartados 1 a 6 del mismo artículo se refieren a la materia impositiva), esa resolución será reglamentaria aunque sustancialmente sea interpretativa, máxime teniendo en cuenta la amplitud del contenido del referido apartado 11, y por ende no será viable, en la práctica, sino en muy pocos casos, el indicado recurso administrativo con efecto suspensivo.

Por lo demás, y como también se verá en el punto siguiente, la actual distinción entre unas y otras resoluciones, al margen de lo hasta aquí expuesto viene en rigor a complicar un aspecto de importancia en el punto relativo al cuestionamiento jurisdiccional de estas resoluciones normativas.

En suma, el relativo avance antes señalado no alcanza a justificar una distinción que en mi opinión genera más inconvenientes que dicho avance, y lo conveniente habría sido, a mi juicio, mantener la uniformidad de tratamiento, esto es tratar indistintamente unas y otras resoluciones (reglamentarias e interpretativas) a los fines de su recurribilidad administrativa no jurisdiccional, fuere con efecto suspensivo (hasta la decisión administrativa del recurso), como ahora está dispuesto sólo para las interpretativas, fuere sin efecto suspensivo como es ahora sólo para las reglamentarias y como era para ambas en el régimen del Código Aduanero.

A su vez, en cuanto a la referida distinción,

adelanto que, de acuerdo a lo regulado en los arts. 7 y 8 del decreto 618/97, se ha mantenido sin embargo “unificado” el tratamiento de unas y otras resoluciones en orden a su vigencia (en ambos casos desde o bien después de la publicación de la norma en el B.O.), debiendo aquí señalarse al respecto que el citado art. 8 del decreto trae, en su último párrafo, una disposición *novedosa* que vendría a fijar una posición, en lo atinente al tema de la retroactividad o irretroactividad de las resoluciones “interpretativas” (esta disposición, únicamente en el caso específicamente allí previsto, se define por la irretroactividad), por lo que su comentario se efectuará al tratarse después dicho tema.

Finalmente, también debe ponerse de manifiesto que, pese a que en el régimen del decreto 618/97 en ninguna parte se hace la expresa salvedad—como sí se lo hacía en el régimen del C.A.— del derecho de los particulares o administrados a interponer los recursos pertinentes en los casos singulares en los que por aplicación de las resoluciones normativas se afecten derechos subjetivos (es decir en consecuencia de y/o contra los actos administrativos de alcance individual—actos impugnables, imputaciones de ilícitos o denegatorias de reclamos de repetición de tributos— dictados o emitidos por aplicación de una resolución normativa firme o irrecusable intrínsecamente), ese derecho de todos modos existe incuestionablemente, es decir que cuestionando—mediante la vía recursiva reglada en consecuencia de y/o contra el acto individual del que se trate— dicho acto individual, se pueda cuestionar la legitimidad de la resolución general normativa (reglamentaria o de interpretación) aplicada en aquel acto singular y obtener la declaración de ilegitimidad de la resolución general, para ese caso particular, con el consecuente efecto sobre el acto individual atacado y/o a cuyo respecto se contestara una imputación de ilicitud; ello así en razón de que la referida vía recursiva en consecuencia de y/o contra determinados actos individuales está expresa y taxativamente reglada y porque, en la instancia ulterior de esa vía recursiva, es obviamente posible revisar la legitimidad de las resoluciones administrativas de alcance general normativas, en la vía judicial por las facultades cons-

titucionales de los respectivos jueces y en la vía del Tribunal Fiscal en virtud de lo establecido – según después se verá más en detalle – por el art. 1165 del Código Aduanero.

II.2. Cuestionamiento en el ámbito administrativo jurisdiccional

Sentado que la resolución de alcance general normativa (separada e independientemente de su intrínseca recurribilidad como acto general y con o sin efecto suspensivo en su caso) es de todos modos cuestionable en su legitimidad mediante los recursos pertinentes reglados en los casos singulares en los que se hubiera aplicado dicha resolución general y/o contra actos individuales dictados en consecuencia de ella, y que estos recursos o en su caso defensas o acciones tramitan (procedimientos de impugnación y para las infracciones) forzosamente en una primera instancia en jurisdicción aduanera o bien requieren forzosamente un reclamo previo ante dicha instancia (procedimiento de repetición), resulta obvio que el juez aduanero competente en tales procedimientos reglados *no podrá expedirse jurisdiccionalmente* (acogiendo un planteo y menos aún de oficio) en el sentido de la ilegitimidad de la resolución general que en consecuencia de su aplicación motivara y/o fundamentara el acto impugnado, o la imputación de un ilícito aduanero, o el pago cuya repetición se reclama, y ello en razón de que no podría – por sí mismo – expedirse jurisdiccionalmente *en contra* de lo resuelto, reglamentaria o interpretativamente, por un superior jerárquico (el administrador de la AFIP o en su caso el director de la DGA), es decir contra lo resuelto por quien tiene respecto de ese juez autoridad de superintendencia y control de legalidad y sin que ese juez tenga entre sus facultades una facul-

tad análoga (de “independencia de jurisdicción”) a la establecida para el Tribunal Fiscal – respecto incluso del propio Poder Ejecutivo del cual depende administrativamente – por el juego armónico de los arts. 1143 y 1165 del Código Aduanero (o en materia impositiva por los arts. 164 y 186 de la ley 11.683 t.o. 1998). No obstante, nada empece, claro está, a que el aludido juez aduanero exprese – si fuera el caso – su criterio contra la legitimidad de la resolución general del superior jerárquico y por ello solicitara la avocación de este último.

Precisamente, lo expuesto precedentemente acerca de la indicada imposibilidad jurisdiccional, admitiría, a mi juicio, una sola excepción, cual sería que el mismo funcionario que dictó la resolución general (cuestionada en el respectivo recurso, reclamo, o defensa en su caso, respecto del acto o pago individual) ejercitara su facultad de avocación (arts. 4 – antepenúltimo y penúltimo párrafos – y 9 ap. 2 inc. g., del decreto 618/97) para resolver ese recurso, o ese sumario o ese reclamo, o bien que el administrador federal que ejercitara esa facultad lo hiciera respecto de un procedimiento en el que se cuestiona una resolución general del director general de la DGA, en cuyo caso el juez administrativo competente, que así sería el mismo que dictó la resolución cuestionada, o el superior jerárquico de quien la dictó, que como funcionario de la administración activa podría revocarla (sea ello por contrario imperio o por control de legalidad en su caso), también podría – como juez y en ejercicio de la administración jurisdiccional – dejarla sin efecto, precisamente por ilegítima, para el caso particular.¹³

Es a partir de la segunda instancia de la vía recursiva (demanda contenciosa o apelación al Tribunal Fiscal de la Nación, art. 1132 del C.A.) que podrán efectivizarse, en la casi totalidad de

13. Claro que, en tal hipótesis (poco probable), sería lógico y razonable que el juez aduanero (en el caso el administrador federal o el director de la DGA) a la vez “revocara” o en su caso “rectificara” (modificara) – es decir con carácter general – la resolución general cuestionada en el procedimiento reglado del caso singular. Tal accionar de toda lógica, aun podría beneficiar a quienes se les hubiera aplicado esa resolución ilegítima (autodeclarada ilegítima en cuanto declarada por la propia administración en estos supuestos excepcionales) en un acto individual que aquéllos no hubieran recurrido (si lo hubieran recurrido aspirarían lógicamente a la misma solución jurisdiccional), por cuanto la revocación o la modificación rectificatoria podrían eventualmente considerarse con efecto retroactivo (ello según el análisis que realizo más adelante en el punto 2. del capítulo II de este trabajo).

los casos en los que se plantee la ilegitimidad de estas resoluciones normativas, el debate eficaz y fructífero y la consecuente decisión jurisdiccional al respecto, la que en definitiva pasará en autoridad de cosa juzgada, para el caso particular pero con evidente incidencia en la permanencia o no de la vigencia de la resolución cuestionada de la que se trate.

Cuando el planteo deba dilucidarse ante alguna instancia judicial, son incontrastables las facultades constitucionales al respecto, de los jueces del Poder Judicial, las que alcanzan obviamente a declarar la inconstitucionalidad de cualquier disposición normativa de cualquiera de los poderes del Estado y por ende la ilegitimidad de cualquier disposición normativa (meramente reglamentaria, reglamentaria delegada, o de interpretación) no emanada del Poder Legislativo.

Cuando el planteo deba dilucidarse en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación (sin perjuicio obviamente de la ulterior eventual intervención judicial en la vía recursiva) las facultades del mismo con relación a los planteos de ilegitimidad de los que aquí se trata (con exclusión de los atinentes a las disposiciones –decretos o resoluciones– delegadas)¹⁴ resultan del análisis del art. 1165 del Código Aduanero, a cuyo efecto entiendo en este caso conveniente transcribirlo: *"El Tribunal Fiscal podrá declarar en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada. En ambos supuestos la sentencia será comunicada a la Secretaría de Estado de Hacienda"* (texto estrictamente análogo al del art. 186 de la ley 11.683 t.o. 1998).

Dado que la facultad de declaración de ilegitimidad es indudable en el referido texto, el punto central del análisis radica en determinar el alcance de lo que es pasible de tal declaración, esto es el alcance de la expresión "... interpretación ministerial o administrativa".

En primer lugar la referencia a "interpretación" no puede sino aludir a una disposición "normativa" (de interpretación, claro está), y no

meramente a un "criterio resultante de determinada aplicación de la legislación aduanera en diversos casos particulares" (y por ende *si* alude al criterio resultante de y/o expresado precisamente en una disposición normativa –decreto o resolución– tal como por ejemplo se lo establece en el art. 793 ap. 2. del C.A.). Precisamente, el citado art. 793 ap. 2 es un buen índice o una guía aceptable que nos da el legislador del Código Aduanero para deber entender que la "interpretación ministerial o administrativa" del art. 1165 no es sino "... *la fijada, con carácter general, por el Poder Ejecutivo, el Ministro de Economía, el Secretario de Estado de Hacienda o el administrador nacional de aduanas* (hoy –en virtud del decreto 618/97– este último cargo equivale a mencionar administrador federal de la AFIP o director general de la DGA)". De otro modo no tendría sentido la norma misma del art. 1165 pues, en cuanto a juzgar el criterio del servicio aduanero –y del juez aduanero en particular– "en cada caso", ésta y no otra es la finalidad primaria de la intervención del Tribunal en el pertinente recurso de apelación, a lo que se agrega que la referencia a "ministerial" excede ese criterio "en cada caso", y por lo demás tampoco tendría sentido comunicar a la Secretaría de Hacienda el desajuste a la ley (en rigor la ilegitimidad) cuando se dé tal declaración, si la misma se refiriera meramente al criterio "en cada caso", pues tal comunicación debería entonces formalizarse en cada caso en que se revoque total o parcialmente la resolución individual apelada.

Pero un punto realmente conflictivo, derivado de la estricta literalidad de la norma en análisis, es que la referencia sea a la interpretación "... ministerial o administrativa". En efecto, ¿cuál será el sentido de ambos conceptos expresados conjuntamente y unidos por la conjunción "o"? Me parece obvio que no están expresados como "sinónimos"; es decir que en rigor se trataría "tanto de una como de *otra*" interpretación, las "dos", y por ende se trataría de dos conceptos distintos. No obstante, la interpretación "ministerial" es obviamente adminis-

14. Ver la precedente Nota (4).

trativa, pero también es obvio que es dable una interpretación "administrativa" que no sea ministerial, ya que las disposiciones normativas del Poder Ejecutivo, del Secretario de Hacienda y del administrador federal de la AFIP o del director general de la DGA son indudablemente "administrativas". En consecuencia, me parece que lo más razonable ante —una vez más— lo equívoco de la literalidad de una disposición legal, es concluir en el sentido "lógico" de la expresión en su conjunto, tal que conjugue la literalidad con el espíritu del régimen y con el contexto de las demás disposiciones del mismo.

En tal orden de ideas la expresión "ministerial o administrativa" debe entenderse lisa y llanamente como "administrativa" omnicomprensiva; omnicomprensiva porque es comprensiva de *toda* disposición normativa administrativa (en el caso en materia aduanera), en cualquiera de sus niveles, desde el "decreto" del Poder Ejecutivo hacia abajo comprendiendo a las "resoluciones" de sus organismos dependientes; pues ello es lo lógico en tanto se conjuga con el principio de "independencia" del Tribunal Fiscal de la Nación¹⁵, y con lo establecido con el ya citado art. 793 ap. 2. del C.A. que para caracterizar a la "interpretación general de la legislación tributaria" se refiere a la fijada con carácter general por el Poder Ejecutivo, el Ministerio de Economía, El Secretario de Hacienda, el

administrador federal de la AFIP o el director general de la DGA.

Otro punto conflictivo, también derivado de la estricta literalidad de la norma en análisis, es que la referencia sea sólo a la "interpretación" (ministerial o administrativa), es decir —según lo ya explicado— a la disposición general (decreto o resolución) "interpretativa"; de modo que podría entenderse que la disposición —meramente— interpretativa excluyera a la disposición "reglamentaria" (además de excluir al reglamento "delegado"), y así podría entenderse que, tal como el decreto 618/97 distingue las resoluciones reglamentarias de las interpretativas, en ese caso al fin de establecer que sólo respecto de estas últimas —y no de aquéllas— existe un recurso administrativo de apelación —no jurisdiccional— con efecto suspensivo, también debería entenderse que el art. 1165 en análisis sólo permite declarar la ilegitimidad de las disposiciones normativas "interpretativas" y no de las reglamentarias, con lo cual quedaría muy limitada esta facultad del Tribunal Fiscal¹⁶.

Sin embargo, entiendo que en este último aspecto la palabra "interpretación" debe entenderse con el sentido o el alcance *amplio* que comprenda no sólo a la interpretación en sentido estricto sino también a la "reglamentación" (y aun, a mi juicio, al reglamento delegado con relación a la ley delegante, ello sin perjuicio de

15. El principio de "independencia" del Tribunal Fiscal de la Nación significa, ante todo, independencia del Poder Ejecutivo Nacional del cual depende administrativamente (el Tribunal Fiscal es un tribunal de la propia administración pública y no del Poder Judicial), pero ello en tanto esa independencia es a los fines del juzgamiento imparcial de determinados actos de organismos asimismo dependientes de dicho Poder Ejecutivo y aun del propio Poder Ejecutivo. Tal independencia es la que posibilita que exista "realmente" un tribunal independiente cuya intervención mediante la pertinente vía recursiva reglada permite que un contribuyente pueda discutir ante un tribunal de esas características una exigencia tributaria de los organismos recaudadores y así obtener una decisión jurisdiccional al respecto, antes de hacer efectiva esa exigencia, tal como lo impone el Pacto de San José de Costa Rica de rango constitucional. Y mal podría ser el Tribunal Fiscal un tribunal "independiente" del Poder Ejecutivo si no pudiera declarar la ilegitimidad de los decretos del Poder Ejecutivo en materia tributaria (aduanera o impositiva), así como de las resoluciones normativas en la misma materia de los organismos dependientes de ese poder. Así pues, tal independencia consiste, no sólo en poder determinar, en el caso concreto, el desajuste de la decisión particular administrativa (DGI o DGA) a la ley, o a sus disposiciones reglamentarias e interpretativas (a cualquiera de ellas, de cualquier nivel jerárquico), sino —y mucho más importante y valioso— en poder determinar el desajuste de cualquiera de esas disposiciones reglamentarias e interpretativas a la ley reglamentada o interpretada.

16. Como ya señalé en el precedente punto 1. de este capítulo I del texto principal, si la disposición "interpretativa" se refiere a alguno de los tópicos que el art. 7 del decreto 618/97 determina —en materia aduanera— como objeto de las resoluciones "reglamentarias", la disposición se invocará como reglamentaria aunque genuinamente sea interpretativa, con lo cual la enorme mayoría de las disposiciones normativas que no sean reglamentos delegados serán dictadas invocando que son reglamentarias. A ello cabe agregar que el Tribunal Fiscal está hoy —con mi desacuerdo personal— formalmente impedido de declarar la ilegitimidad de un reglamento "delegado" por desajuste a la ley delegante (ver la precedente Nota (4)).

lo expuesto, en cuanto al impedimento del Tribunal Fiscal para juzgar al respecto, en la Nota 4 del presente trabajo). Ello así por cuanto, de lo contrario, la limitación de facultades señalada en el párrafo precedente lesionaría gravemente el principio de independencia del Tribunal Fiscal; porque el texto del art. 1165 en análisis (como el del art. 186 de la ley 11.683 t.o. 1998) es muy anterior al régimen del decreto 618/97 en el cual, por primera vez (y como dije más arriba muy poco felizmente a mi juicio), se efectuó la formal distinción entre facultades reglamentarias e interpretativas y al único efecto de posibilitar sólo para las segundas un reglado recurso administrativo; y —decisivamente en mi opinión— porque la circunstancia de que no existiera esa distinción al tiempo de legislarse el referido art. 1165 no podía sino obedecer a la objetiva, real y significativa dificultad en determinar cuándo se está ante una u otra clase de disposición. Respecto de esto último cabe señalar que es habitual que un decreto o una resolución contengan disposiciones que puedan considerarse de una y de otra naturaleza; que en tal caso sería muy dificultoso determinar que la normativa sea predominantemente de una o de otra naturaleza; que —razonablemente— “interpretar” una ley o cualquier otra norma (especialmente cuando el que interpreta no es el legislador de la norma interpretada) es explicar lo que aparentemente la norma no expresa, es darle un sentido preciso o “aclararla”, o bien es entender un sentido entre más de un sentido posible, es ejemplificar y/o especificar un concepto general, o es excluir taxativamente algún sentido o significado que aparentemente pudo entenderse incluido, pero todo ello con la clara limitación de no contradecir o disponer en contrario de la norma interpretada (de no ser así no existiría el art. 1165 en trato), que no es otra cosa que no alterar el espíritu de dicha norma; y finalmente, que todo lo que aquí indiqué como que caracteriza al concepto “interpretar” una ley o cualquier otra norma, no difiere sustancialmente, a mi juicio, de lo que razona-

blemente debe entenderse por “reglamentar” una ley o cualquier otra norma.

Sería muy difícil intentar una definición del concepto “reglamentar” que fuera sustancialmente diferente del concepto “interpretar” (una ley o cualquier otra norma). Aun cuando la norma remita expresamente a la reglamentación a deber dictar, cuando esa reglamentación se dicte (en cumplimiento de la previsión de aquella norma), y dado que la reglamentación dirá algo objetivamente distinto o no dicho en la norma a reglamentar (si dijera exactamente lo mismo sería superflua), se estará de todos modos “interpretando” la norma que se reglamenta, no sólo por el contenido conceptual de la interpretación, sino precisamente para no alterar el espíritu de dicha norma.

Por ello, aun cuando se reglamenta (y entendiendo el reglamentador que está reglamentando) en rigor también se está interpretando, y es por eso que el concepto interpretar, en el art. 1165 del C.A., debe entenderse con amplitud y por ende que comprende al concepto reglamentar.

En suma, en virtud de lo dispuesto por el art. 1165 del Código Aduanero, a mi juicio *el Tribunal Fiscal tiene facultad para declarar la ilegitimidad de decretos del Poder Ejecutivo y de resoluciones del Ministro de Economía y de los Secretarios de Estado de dicho Ministerio, y del administrador federal de la AFIP y del director general de la DGA o de funcionarios por estos últimos delegados al efecto, en materia aduanera, y ello así en todo cuanto tales actos se opongan a la legislación aduanera jerárquicamente superior en su caso, sea que tales actos —pasibles de tal declaración— se consideren y/o autodenominen reglamentarios o interpretativos, indistintamente; y —también a mi juicio— dicho Tribunal debería contar con la misma facultad aun con relación a los denominados “reglamentos delegados” (no obstante, reitero, existe el impedimento plenario de expedirse al respecto)*¹⁷.

17. Ver nota 4.

III. RETROACTIVIDAD O IRRETROACTIVIDAD DE ESTAS RESOLUCIONES

III.1. Enfoque de este aspecto desde el régimen del Código Aduanero

Si un único sentido tenía, a mi juicio, la determinación o caracterización de normas de carácter general como "interpretativas", a diferencia en tal caso de las meramente reglamentarias y aun de los reglamentos delegados, ése era —resuelta clara y contundentemente aquella determinación— el de la posibilidad jurídica de aplicarlas retroactivamente, esto es desde la entrada en vigencia de la norma interpretada.

De todos modos la retroactividad podía considerarse factible (claro que en función de las particularidades de cada caso), en vigencia del régimen del Código Aduanero, anterior al régimen actual —el del decreto 618/97—, para cualquier tipo de disposiciones (interpretativas o no) en supuestos en que la retroactividad redundara en beneficio del contribuyente o administrado, y ello pese a lo establecido por el art. 25 del aludido código.

En efecto, dicho art. 25 establecía, respecto de las resoluciones generales "normativas" del (ex) administrador nacional de Aduanas (que —al incluir ese artículo las dictadas en los términos del inc. "i" del art. 23— incluían también a las resoluciones generales "interpretativas"), que las mismas entraban en vigencia "... a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinaran una fecha posterior, y serán de cumplimiento obligado". Pero dicho artículo 25 nada disponía sobre la retroactividad (esto es sobre la posibilidad o imposibilidad de la misma) sino sólo sobre su entrada en vigencia, es decir a partir de cuándo fuera de aplicación obligatoria; y el Código Civil, de forzosa aplicación supletoria, aun a disposiciones del derecho público, en su art. 3° —y a diferencia de su art. 2° que se refiere en rigor a la vigencia— establece, y establecía entonces, la efectiva posibilidad de que la norma sea retroactiva —con la sola disposición de la propia norma—, con el único límite de no afectar derechos adquiridos. De modo

que una norma no entra en vigencia, y por ende no es obligatoria, sino después de su publicación oficial (y esto es lo que dispone, armónicamente con el art. 2° del Código Civil, el art. 25 del C.A.), pero la norma una vez vigente puede ser retroactiva, es decir que *puede disponer que tenga efectos y/o se aplique a hechos o situaciones cumplidos antes de su entrada en vigencia*.

De allí la posibilidad —con el aludido régimen anterior— de considerar y admitir con aplicación retroactiva, disposiciones normativas estrictamente interpretativas o "aclaratorias", en tal caso resultantes de la propia disposición en forma expresa o por clara implicancia de la intención de quien la dictara y dado el referido carácter cabalmente interpretativo o aclaratorio, y siempre que no se afectara un derecho adquirido, sin perjuicio de admitir también la retroactividad de disposiciones que no fueran interpretativas (disposiciones reglamentarias o reglamentos delegados) pero en tanto determinaran —claro que con ejercicio de la competencia atribuida legalmente— beneficios o privilegios a favor de los administrados (en este supuesto decretos o resoluciones ministeriales). En cuanto a la no afectación de un derecho adquirido, respecto de las disposiciones normativas interpretativas o aclaratorias como condición de su retroactividad, más abajo se verá más en detalle que era y es posible que ello se diera y se dé (específicamente la no afectación de un derecho adquirido) aun con una resolución interpretativa que con su respectiva interpretación determinara un tratamiento arancelario o aduanero "en perjuicio" del particular.

Todo lo expuesto en este punto en cuanto a la posibilidad de aplicación retroactiva de una norma (interpretativa o no, sea decreto o resolución) en beneficio del administrado o contribuyente, en mi opinión debe quedar absolutamente subordinado a la condición de que lo establecido por esa norma no contradiga o esté en pugna, categórica o manifiestamente, con lo establecido por normas de superior jerarquía vigentes al tiempo del hecho o situación anterior al que alcanzaría la retroactividad (lo cual deberá en su caso establecer el juez del poder judicial conforme a sus

facultades constitucionales o bien el Tribunal Fiscal en virtud de las facultades del art. 1165 del C.A.¹⁸, es decir que no será obstáculo para la aplicación de aquella norma la circunstancia de que no estuviera vigente al tiempo de los hechos o situaciones a los que alcanzaría la retroactividad, pero en tal caso a mi juicio *la retroactividad sólo se hará efectiva si lo establecido por esa norma* –beneficiosa para el administrado– fuera “legítimo”; y aclaro especialmente que tal legitimidad no viene dada, a mi juicio, por la mera circunstancia de la existencia de una norma que determine expresamente la retroactividad o que la misma resulte claramente implícita y cuyo criterio favorezca al administrado, sino fundamentalmente –como dije– por su adecuación al orden jurídico superior.

III.2. Enfoque del mismo aspecto desde el régimen actual, el del decreto 618/97

En el régimen actual, el del decreto 618/97, tanto la regulación de la vigencia como la omisión de norma expresa sobre retroactividad, relativas a las resoluciones “reglamentarias” (art. 7), no han variado en lo sustancial con relación al régimen que al respecto normaba el art. 25 del C.A. (ver el punto 1 del capítulo I y la Nota 1, del presente trabajo), por lo que entiendo que es aplicable, en lo concerniente a la posibilidad de aplicación retroactiva de dichas resoluciones, lo que expuse para esas resoluciones en el precedente punto 1 de este capítulo II. Lo mismo podría decirse respecto de las resoluciones

“interpretativas” en lo atinente a la posibilidad de su retroactividad (no así respecto de la diferente regulación de la entrada en vigencia de estas resoluciones, como se detalla más adelante y también en la Nota 2 de este trabajo), pero con una especial y sustancial diferencia en un supuesto específico.

En efecto, en el referido régimen actual se ha regulado expresamente un aspecto muy importante (no regulado expresamente en el régimen anterior), cual es un caso específico de “no retroactividad”, específicamente *para “determinadas” resoluciones “interpretativas”*, pero sólo de la AFIP o de la DGA (pues sólo a las resoluciones de esos organismos se refiere tal específica regulación y no a las resoluciones ministeriales, o de las Secretarías de Estado, o a los decretos del Poder Ejecutivo), y *ése es el supuesto previsto por el tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97*. Volveré sobre este punto después de algunas digresiones que entiendo aquí convenientes.

Al igual que las resoluciones “reglamentarias” reguladas en el art. 7 del aludido decreto¹⁹, las resoluciones “interpretativas” reguladas en su art. 8 tienen carácter obligatorio –es decir entran en vigencia– después de su publicación en el Boletín Oficial, pero en este caso más específicamente después de 15 días hábiles desde esa publicación, siempre que en ese plazo no fueran recurridas mediante el recurso administrativo (ante el Ministerio de Economía) que asimismo se prevé sólo contra estas resoluciones interpretativas; y si tal recurso se interpusiera las mismas resoluciones –aprobadas o modificadas– entran en vigencia desde el día

18. Ver lo expuesto en el punto 2. del precedente capítulo I de este trabajo.

19. Conforme dicho art. 7 estas normas reglamentarias entran en vigencia desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior (hasta aquí sustancialmente lo mismo que disponía el art. 25 del C.A. para las resoluciones reglamentarias y también las interpretativas), y regirán mientras no sean modificadas (debe entenderse obviamente también “mientras no sean derogadas”) por el propio administrador federal de la AFIP respecto de una resolución de la AFIP o de la DGA (debe entenderse también que en su caso “por el propio director general de la DGA”, arts. 4 y 9 ap. 2 del decreto, respecto de una resolución de la DGA) o por el Ministerio de Economía (debe entenderse obviamente que también por el Poder Ejecutivo). Esto último implica que el decreto o la resolución modificatorios o derogatorios rigen también desde su publicación en el B.O., y señalo aquí que lo mismo debía entenderse, implícitamente y por los principios generales, en el régimen del Código Aduanero aunque ello no estuviera expresado en el mismo. Por último, atento lo expuesto en esta Nota y atento que ninguna otra disposición sobre vigencia y retroactividad trae el decreto respecto de estas resoluciones reglamentarias, es a mi juicio aplicable a las mismas todo lo expuesto precedentemente en el punto 1. de este capítulo II sobre la posibilidad de retroactividad de las disposiciones normativas no interpretativas.

siguiente al de la publicación (debe entenderse publicación oficial) de la respectiva resolución ministerial aprobatoria o modificatoria (ver el segundo párrafo del referido art. 8)²⁰.

En lo estrictamente atinente a la resolución interpretativa "autónoma" (aclaro que aquí me refiero a la norma interpretativa sobre un aspecto determinado, *sin antecedentes interpretativos normados y firmes al respecto*) el referido art. 8 tampoco trae disposición alguna sobre su retroactividad, por lo cual y atento lo dicho en el párrafo precedente, "hasta aquí" el régimen actual tampoco varía, en lo sustancial, respecto de la regulación de la vigencia y de la omisión de norma expresa sobre retroactividad según el régimen del derogado art. 25 del C.A., por lo que entiendo que es también aplicable, en lo concerniente a la posibilidad de aplicación retroactiva de dichas resoluciones interpretativas, todo lo que expuse para esas resoluciones en el precedente punto I de este capítulo II.

En este punto creo conveniente ampliar lo adelantado en dicho punto I precedente, en cuanto allí afirmé, *en cuanto a la no afectación de un derecho adquirido* respecto de las disposiciones normativas interpretativas o aclaratorias como condición de su retroactividad, que era y es posible que ello se diera y se dé (específicamente la no afectación de un derecho adquirido) aun con una resolución interpretativa que con su respectiva interpretación determinara un tratamiento arancelario o aduanero "en perjuicio" del particular.

En efecto, obviamente es posible que el servicio aduanero hubiera, *en determinados casos* (aun en numerosos casos) dado un tratamiento determinado, tributario o aduanero, que

luego se considerara incorrecto, y en consecuencia –por ejemplo– formulara cargos o determinaciones suplementarias respecto de las operaciones concluidas en aquellos casos. Queda claro que ello (independientemente aquí del acierto o desacierto, en lo sustancial, de tales cargos, aspecto pasible de la pertinente vía recursiva), es legítimo desde el punto de vista de la posibilidad jurídica de formular los cargos, en cuanto el servicio aduanero tiene la expresa facultad legal de fiscalizar la percepción de los tributos y revisar operaciones tramitadas y documentos cancelados y en consecuencia formular rectificaciones y cargos (ver el derogado art. 23 incs. c. y d. del C.A., el art. 792 del mismo código, y el art. 9 ap.2. incs. a. y d. del decreto 618/97), por lo cual es terminante que la cancelación de una operación o libramiento –con determinado tratamiento tributario o aduanero aprobado en tal oportunidad– no constituyen obstáculo para que con posterioridad la aduana aplique otro tratamiento que considere el correspondiente. De modo que puede afirmarse que *no hay derecho adquirido al tratamiento tributario o aduanero "por la sola circunstancia de que la aduana interviniente hubiera aprobado el mismo en la respectiva operación"* (salvo el supuesto del art. 793 del C.A.), y sin perjuicio de determinarse, claro está, por la vía recursiva pertinente, si fuera o no correcto el criterio que la aduana adopte al aplicar el tratamiento diferente al tratamiento aprobado en el trámite de la operación (en definitiva el tratamiento que deba aplicarse será el que corresponda en función de lo establecido por los arts. 613 a 625, ó 637 a 639, ó 726 a 729, y cc., del C.A.).

Lo que debe quedar *igualmente claro* es que la situación *no varía en absoluto* si el cri-

20. Ya había señalado (ver la precedente Nota 2) que del modo de determinar la entrada en vigencia de estas resoluciones interpretativas deriva el efecto suspensivo del eventual recurso administrativo de apelación (efecto suspensivo limitado hasta la publicación de la eventual resolución ministerial aprobatoria o modificatoria dictada en consecuencia del recurso). Señalo ahora que el referido mecanismo (además de no disponer la publicación oficial de la eventual resolución ministerial "derogatoria" dictada en consecuencia del recurso, como sí lo hacía el derogado art. 26 del C.A. respecto del recurso allí previsto) presenta a mi juicio la concreta dificultad práctica de no prever la publicación oficial de una eventual interposición del reglado recurso de apelación, lo que considero de importancia dado que el recurso puede ser presentado aisladamente por un contribuyente siendo por lo tanto posible que su efecto suspensivo resulte desconocido para cualquier interesado y aun para las propias oficinas aduaneras, con los consiguientes lógicos inconvenientes (tal dificultad práctica obviamente no se presentaba en el régimen del art. 26 del C.A. sencillamente porque el recurso allí previsto no tenía efecto suspensivo).

terio del tratamiento aduanero o tributario, que la aduana pretendiera aplicar en sustitución del tratamiento aprobado en el trámite de la operación en los diversos casos particulares, fuera establecido mediante una resolución interpretativa (de la AFIP o de la DGA).

No sería admisible entender que fuera jurídicamente posible formular cargos aplicando determinado tratamiento a operaciones canceladas con otro tratamiento, y que en cambio no lo fuera "*por la sola circunstancia de que el tratamiento que se pretende aplicar en sustitución del otro resulte expresado previamente en una resolución interpretativa*".

Es precisamente en este tipo de supuestos en que es perfectamente posible y es legítimo que una resolución interpretativa se aplique retroactivamente (esto es a hechos y situaciones cumplidos antes del momento en que esa resolución entre en vigencia) aun en casos en que no se reconozca u otorgue algún tipo de ventaja o beneficio, sino en que —todo lo contrario— tal aplicación signifique de algún modo un perjuicio para el administrado (demérito patrimonial, indisponibilidad de una mercadería, etc.).

Obviamente, la procedencia sustancial de (por ejemplo) la determinación suplementaria derivada de la aplicación de la resolución interpretativa no dependerá de la aplicación retroactiva de dicha resolución, sino de tal procedencia sustancial en sí misma (que en su caso lo determinará una resolución jurisdiccional firme y pasada en cosa juzgada) ya que es muy claro que toda resolución general interpretativa (en particular pasible de un especial recurso administrativo no jurisdiccional con efecto suspensivo), como toda otra resolución normativa (reglamentaria o reglamento delegado), es pasible de cuestionamiento jurisdiccional, por la vía recursiva que corresponda, al recurrirse el acto del caso singular (en el caso la referida determinación suplementaria) en el que se aplique dicha resolución interpretativa, del mismo modo que sería cuestionable el criterio de la determinación suplementaria, al recurrirse ésta, aunque ese criterio no resulte de una resolución normativa interpretativa. Lo que pongo de relieve es que, por el contrario, no podría dejarse sin efecto o considerarse improcedente la de-

terminación suplementaria "*por la sola circunstancia de que la misma resulte de una resolución interpretativa posterior a la operación cancelada o concluida*".

El único obstáculo a lo expuesto viene dado —como adelanté— por lo establecido por el art. 793 del Código Aduanero (principio luego ampliado en su posibilidad de aplicación —según se verá— por el art. 8 del decreto 618/97), en cuanto de aquél se desprende claramente que un criterio interpretativo (resultante o no de una resolución normativa interpretativa) que incida en el quantum de una obligación tributaria aduanera pagada en virtud de un hecho anterior, no se puede aplicar a tal hecho y por ende con incidencia en dicho pago, cuando ese pago se hubiera efectuado de conformidad con el criterio interpretativo —vigente al momento de ese pago— adoptado con carácter general en virtud de un decreto del Poder Ejecutivo, o de una resolución del Ministro de Economía, del Secretario de Hacienda, o del administrador federal de la AFIP o del director general de la DGA. Es decir que la aplicación retroactiva de una resolución general interpretativa no es posible frente a un pago amparado por otra disposición normativa interpretativa de carácter general (y en cuanto esta disposición sea un decreto o una resolución de los específicamente determinados por la norma legal). El claro sentido de la norma legal es que la retroactividad no es posible aun cuando el nuevo criterio o la nueva interpretación fueran lo correcto y consecuentemente fuera incorrecto o ilegítimo el criterio general —emanado de determinada disposición normativa— que en su momento amparaba el pago efectuado. Y ello es así en cuanto es evidente —aquí sí— que el fundamento subyacente en esta norma del referido art. 793 no es otro que el "derecho adquirido" que no podría ser afectado por una disposición retroactiva; no cabe duda de que en esta norma el legislador ha determinado expresamente un supuesto especial de derecho adquirido que impide aplicar retroactivamente un criterio —en lo que aquí interesa una resolución general interpretativa de la AFIP o de la DGA— aunque ese criterio fuera correcto.

Precisamente (volviendo al punto que más

arriba introduce), la norma novedosa que incorpora al régimen el tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97²¹ tiene vinculación con lo expuesto en el párrafo precedente, desde que la irretroactividad claramente establecida en dicho párrafo no es –a mi juicio– sino otra expresión de *un particular supuesto de derecho adquirido* que impide la retroactividad de una resolución general interpretativa en función de una interpretación general anterior referida al mismo objeto de interpretación. Es éste, pues, un específico supuesto de irretroactividad de una resolución interpretativa, previsto para *un caso muy especial*, que en mi opinión –y para validar la precedente afirmación– requiere una especial explicación.

El párrafo se refiere sin duda –como materia central de lo que dispone– a las resoluciones normativas (de la AFIP o de la DGA) “rectificadoras” de una interpretación anterior; el concepto “rectificadoras” comprende a “derogatorias” y comprende a, y/o es sinónimo de, “modificadoras”; la aludida interpretación anterior (la que se rectifica) es una resolución interpretativa de la AFIP o de la DGA a la que se refieren los párrafos primero y segundo del art. 8 del que aquí se trata; y las resoluciones “rectificadoras” pueden ser dictadas, en cualquier caso por el Ministerio de Economía, o bien por el administrador federal de la AFIP o por el director general de la DGA si ellos hubieran dictado la resolución que se rectifica, o bien por dicho administrador federal si la resolución que se rectifica es de la DGA (esto último no está expresado pero es claramente implícito a las resultas del contexto del régimen y del espíritu de la norma). Obviamente la interpretación anterior y la rectificatoria se refieren al mismo objeto de interpretación.

Otro aspecto de la caracterización del párrafo es el atinente a la expresión “... con sujeción a lo dispuesto en el párrafo precedente ...”, ello con referencia a la posibilidad

de dictar resoluciones rectificatorias. En rigor tal expresión es literalmente equívoca en el contexto del párrafo, no obstante lo cual cabe señalar que (conforme la consignada remisión al segundo párrafo del artículo 8) la expresión no podría significar que la rectificación fuera o pudiera ser la consecuencia o el efecto del recurso administrativo que prevé ese segundo párrafo –ya que la interpretación a rectificar debe estar ya firme–, por lo que la remisión de que se trata sólo puede razonablemente indicar la obligatoriedad de la rectificación a partir de su vigencia en los mismos términos de dicho segundo párrafo.

A su vez, para corresponder al supuesto en análisis, la aludida interpretación anterior –es decir la respectiva resolución interpretativa anterior que se rectifica– debe tratarse de una interpretación o resolución “firme”; y esto significa que se excluye –como resolución “rectificatoria” objeto de la norma que se comenta– a la resolución “modificatoria” que fuera uno de los resultados posibles (las otras posibilidades eran resolución aprobatoria o aun derogatoria) del recurso administrativo no jurisdiccional de apelación previsto en el segundo párrafo del art. 8 contra la resolución interpretativa también regulada en el mismo segundo párrafo. En efecto, la resolución “firme”, que es la susceptible de ser rectificada, es la que dictada y publicada no es apelada (por el previsto recurso administrativo no jurisdiccional) o la que siendo apelada –con efecto suspensivo– es aprobada o modificada siendo luego publicada la resolución aprobatoria o la modificatoria (que en rigor es la misma que la apelada y ahora aprobada o modificada, es decir que en rigor hay “una” sola resolución), y esta hipotética modificatoria, que al igual que la aprobatoria vuelve a ser –como la originaria– la que más arriba denominé “autónoma” (sin antecedente firme), es la que queda firme y susceptible de ser rectificada, pero no es la

21. El tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97 dispone: “Las interpretaciones firmes podrán ser rectificadas por la autoridad que las dictó o el Ministerio de Economía ..., con sujeción a lo dispuesto en el párrafo precedente, pero las rectificaciones no serán de aplicación a hechos o situaciones cumplidos con anterioridad al momento en que tales rectificaciones entren en vigor”.

rectificatoria; la rectificatoria, si se dicta, será "otra" resolución, aunque referida al mismo objeto.

El razonamiento precedente es importante porque es lo que caracteriza al supuesto previsto en este tercer párrafo que comento, es decir *que se esté, en rigor, ante "dos" resoluciones interpretativas referidas al mismo objeto de interpretación*, de modo que la segunda corrige (o en su caso deroga) a la primera *que es su antecedente interpretativo firme* (y no que se esté meramente ante una resolución interpretativa sin antecedente firme, supuesto que ya dije admite aplicación retroactiva); y ese específico supuesto —sólo ése— es el que hace que una resolución interpretativa, en el caso la segunda o rectificatoria de la primera, *no sea y no pueda ser retroactiva*, es decir aplicable a hechos o situaciones cumplidos con anterioridad al momento en que la rectificación entrara a regir. El claro sentido de esto último es que, lo que resulta de la resolución rectificatoria no cause perjuicio al administrado (en ningún sentido ya que este supuesto es más amplio que el del antes referido art. 793 del C.A. pues el supuesto en análisis no se limita sólo al pago de tributos) que así quedó amparado por una resolución interpretativa (la rectificadora) que estaba vigente (en cuanto estaba firme) al momento de los señalados hechos o situaciones anteriores a la rectificación, es decir que así contaba con un derecho adquirido que obsta a la retroactividad, y ello así aunque el criterio de la resolución rectificatoria fuera el correcto o legítimo y —viceversa— el criterio de la rectificadora fuera el incorrecto.

En mi opinión, no obstante la precedente conclusión y coherentemente con los principios enunciados hasta aquí (especialmente en los primeros párrafos de este punto 2. del presente trabajo), y siempre en el supuesto del tercer párrafo del art. 8 en análisis, sin embargo *sí* correspondería aplicar *retroactivamente* el criterio de la resolución interpretativa "rectificatoria" *a los hechos y situaciones anteriores a la vigencia* (entiendo que más propiamente anteriores a la publicación) *de la resolución interpretativa "rectificada"*, ya que tales hechos o situaciones no estarían —en la hipótesis— amparados por ninguna resolución

interpretativa.

Lo expuesto hasta este punto del análisis es a mi juicio indudable cuando la resolución interpretativa rectificatoria (de una resolución interpretativa anterior) agravara el tratamiento tributario o aduanero de una o más operaciones determinadas anteriores a dicha rectificación. En suma, si por ejemplo una resolución interpretativa rectificatoria de una anterior determinara la clasificación de un producto en una posición arancelaria de mayor nivel arancelario que el correspondiente a otra posición arancelaria por la cual uno o más importadores hubieran despachado ese producto de conformidad con la clasificación de la interpretación rectificadora vigente al tiempo de esos despachos, no podría aplicarse la nueva interpretación rectificatoria a tales despachos así efectuados aunque la interpretación anterior fuera incorrecta o ilegítima; pero en cambio *sí* podría aplicarse la nueva interpretación a despachos anteriores a la publicación de la resolución interpretativa rectificadora (la que después de esos despachos determinó la clasificación del menor nivel arancelario), que se hubieran efectuado con la clasificación de menor nivel arancelario, y en tal caso —y si se ejercitara la vía recursiva— lo que habría que determinar sería cuál es la clasificación arancelaria correcta o legítima, pero no podría —como en el supuesto precedente— simplemente descartarse la clasificación más gravosa de la nueva interpretación.

En cambio el punto verdaderamente conflictivo se presentaría, a mi juicio, cuando la resolución interpretativa "rectificatoria" colocara en situación *más favorable* al contribuyente, respecto de operaciones efectuadas con anterioridad de conformidad con una interpretación general más gravosa vigente al tiempo de esas operaciones, por ejemplo si un despacho de importación se hubiera realizado con una clasificación arancelaria a la que le correspondía el 20% de alícuota tributaria, ello de conformidad con la clasificación de una interpretación general vigente a ese momento, y luego una interpretación rectificatoria determinara una clasificación a la que le correspondía, al tiempo del despacho (registro del mismo o arribo del medio según el caso) una alícuota del 5%. No cabe

duda de que, desde la "literalidad" del tercer párrafo del art. 8 en análisis, no correspondería en ese caso aplicar retroactivamente el nuevo criterio que *beneficiara* al importador.

Sin embargo, en mi opinión, *aun en ese supuesto* podría admitirse –aunque teniéndose en cuenta las particularidades del caso– *la aplicación retroactiva* del nuevo criterio, *pero únicamente cuando se determine que ese nuevo criterio fuera el correcto o legítimo* y que por el contrario fuera ilegítima la anterior interpretación; no así, por lo tanto, cuando el nuevo criterio sea ilegítimo. El fundamento al respecto, esto es para concluir en una solución que no se adecua a la literalidad de la norma, además de la evidente equidad y de los principios generales de la retroactividad en materia tributaria tiene su acento en entender interpretativamente (el juzgador) que el sentido o espíritu del comentado tercer párrafo es el de reglar expresamente un supuesto especial de "irretroactividad" de una norma interpretativa, pero sólo en orden a salvaguardar un derecho adquirido (sólo dado por una interpretación general que amparaba un tratamiento determinado, aun ilegítimo), es decir en beneficio del administrado ante esa especial circunstancia, y no a impedir la aplicación de lo que en derecho corresponda, manteniendo –como hipotético derecho adquirido del fisco– un criterio jurisdiccionalmente determinable como ilegítimo.

Por último, obviamente y según lo que hasta aquí se viene exponiendo es correcta la aplicación retroactiva de una norma interpretativa "rectificatoria" que beneficie al administrado y que se juzgue legítima, a hechos y situaciones anteriores a la publicación de la interpretación general "rectificada".

No está de más señalar que, siempre a mi juicio, los principios que he formulado acerca de lo regulado en el tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97, constituyen asimismo una pauta de valoración aplicable para el juzgamiento de rectificaciones de decretos y resoluciones

ministeriales interpretativos.

III.3. Cuestiones de diversa índole sobre esta problemática y mi opinión respecto de ellas

El análisis hasta aquí efectuado no obedece simplemente a una pretensión de mi parte meramente sistematizadora en sí misma y sin efectos prácticos, sino dirigido a dar respuesta a situaciones concretas y/o a cuestionar criterios adoptados en casos concretos por el servicio aduanero, y/o aun a delimitar el alcance de algún criterio de la C.S.J.N..

III.3.- a) Resoluciones denominadas reglamentarias que son cabalmente interpretativas

Es habitual que, respecto de disposiciones normativas de carácter general, que son genuina y cabalmente "interpretativas", el servicio aduanero las considere sin embargo como "meramente reglamentarias" o de aplicación de la materia aduanera específica de la que en el caso se trate (caso, por ejemplo, de las Resoluciones Generales AFIP 1222, 1223, 1224 y 1225/02, B.O. 4.03.02, típicas resoluciones generales "clasificadoras" a petición de parte interesada, en las que se invoca expresamente la facultad del "art. 7º del decreto 618/97"), y que en consecuencia entienda a la vez que –sólo por ello– sus disposiciones deban aplicarse exclusivamente hacia el futuro, es decir desde la entrada en vigencia de las mismas hacia adelante y que por ende no serían aplicables a hechos o situaciones anteriores a dicha entrada en vigencia, aunque tales disposiciones beneficiaran al particular o administrado.

Por el contrario, en mi análisis he concluido en que es posible la aplicación retroactiva de una resolución interpretativa –por ejemplo en materia de clasificación arancelaria– en beneficio del administrado, pero sólo *cuando el criterio de dicha resolución fuera legítimo*²² y

22. Como ejemplo de lo expuesto, puede citarse el caso de la Circular Télex 898/95 del 28.6.95 (norma clasificatoria de la –ex– A.N.A. que determinó la clasificación del producto consistente en una variedad de calamar denominado "illex argentinus", en el caso, congelado, por una P.A. a la que le correspondía reintegro), a cuyo respecto la Sala G –que yo integro– del TFN, en diversas causas (entre otras en la causa 98

aun —en mi opinión también expuesta— hasta contra un criterio interpretativo general (normativo) vigente pero ilegítimo; ello del mismo modo en que también es posible (la aplicación retroactiva de un criterio general interpretativo legítimo) aun en perjuicio del administrado (en su

caso con la consecuente formulación de determinaciones suplementarias)²³, claro que, en este último supuesto, con las —ya comentadas— excepciones específicamente establecidas en su caso por el art. 793 del C.A. o por el tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97.

—A "Pesquera Alenfish", sent. del 11.4.01, voto de la mayoría que integré en la oportunidad), no obstante el planteo de la litis en las mismas, entendió que la cuestión debía resolverse al margen de si la referida Circular se debía aplicar sólo para el futuro —como sostenía la aduana— y por ello no sería aplicable a los permisos de embarque involucrados en esos casos (por ser sus fechas de registro anteriores a la vigencia de dicha Circular) y por ende no correspondería reintegro para esas exportaciones, o si se debía aplicar retroactivamente por ser interpretativa —como sostenía la actora— y por ello su criterio, del que resultaría la aplicación del reintegro, se aplicaría a los referidos permisos; es decir que debía resolverse con abstracción de dicha Circular. Ello así en razón de que el criterio de esa Circular, que la Sala G entendió —con argumentos al respecto— que era una disposición general "interpretativa" y que además favorecía a los exportadores en cuanto su resultado era la aplicación del reintegro en cuestión, sin embargo no era un criterio legítimo, en el sentido de que la clasificación que establecía no era la correcta por no adecuarse a la clasificación que correspondía por normas jerárquicamente superiores, en el caso las que establecían la clasificación de mercaderías por el Sistema Armonizado (el decreto 2275/94 que establecía la Nomenclatura Común del Mercosur), a lo que cabe agregar que en el caso, además la clasificación "correcta" o legítima venía antes establecida por la Circular 6704/92; y en cuanto a la aludida imposibilidad jurídica de aplicar retroactivamente un cambio de criterio interpretativo (el de la Circular 898/95 en relación al criterio de la anterior Circular 6704/92), ella resultaba de una doble circunstancia, es decir de que no se trataba meramente de Circular contra Circular (esto es, de un criterio interpretativo contra otro) sino además —como se vio— de un criterio interpretativo ilegítimo contra un criterio correcto resultante de una normativa superior (que la Circular 898/95 no podía legítimamente contradecir), y de que el único supuesto legal por el que se puede aplicar un criterio interpretativo "incorrecto o ilegítimo" es el previsto en el art. 793 del C.A. (supuesto claramente diferente al caso que aquí comento), esto último ya que el sentido de esta disposición legal es que no se podrá exigir suma alguna al contribuyente, después del pago por él efectuado, si dicho pago se hubiera efectuado de conformidad con una interpretación general emanada de una formal resolución al respecto (por ejemplo de conformidad con una determinada clasificación arancelaria), y debiéndose entender que ello así aun en el supuesto de que dicha interpretación general fuera ilegítima (siguiendo el ejemplo, porque la clasificación arancelaria que determinaba fuera errónea o ilegítima) y por lo tanto el pago que se hubiera efectuado en su consecuencia hubiera sido (sin esa primera interpretación general) indebido en relación a lo real o legítimamente debido según la interpretación posterior. Cabe señalar que el principio del art. 793 podría en todo caso hacerse extensivo al supuesto (que no es tampoco el de los casos que comento) por el cual se pagara un reintegro (en este caso la que paga es la Aduana) fundado en una interpretación general normativa existente al momento de ese pago (y esto independientemente del criterio —general o no— vigente o existente al momento del registro del respectivo permiso de embarque), en cuyo caso podría considerarse que no se pudiera válidamente después exigir su restitución, total o parcial, con fundamento en una interpretación posterior, aunque aquella interpretación (la existente al momento del pago) fuera ilegítima y por ende el pago fuera en principio indebido (criterio de dicha Sala G in re "Pescasur", sent. del 3.6.98). Se trata pues, de un principio de equidad a la vez que de certeza jurídica derivada de la efectiva aplicación de las normas reglamentarias o interpretativas de la ley. Sentado lo que antecede, cabe ahora recalcar que en los casos que comento no se trataba de un "pago" efectuado por un particular en virtud de un criterio general interpretativo ilegítimo (en cuya hipótesis y según se vio se habría podido considerar también la aplicación de todos modos de ese criterio ilegítimo), sino que se trataba de la "denegatoria de pago" por un acto individual de la aduana en aplicación no sólo de un criterio general entonces vigente y vigente al tiempo de los P.E. involucrados en esos casos (el criterio clasificatorio de la Circular 6704/92) sino —y esto era lo decisivo— en aplicación de una normativa superior a la de las "Circulares" o normas interpretativas aduaneras, y por ello no se podía aplicar la Circular 898/95, precisamente porque era ilegítima y porque "esa" aplicación de un criterio ilegítimo no está prevista legalmente (como sí lo está —como "posibilidad" jurídica— en el caso excepcional previsto en el art. 793 del C.A. o —a mi juicio— asimismo por el caso también excepcional previsto en el tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97).

23. Es el caso, por ejemplo, de la Circular Télex 1229/96 del 27.8.96, del ex Administrador Nacional de Aduanas, cuyo criterio, en cuanto —en numerosos casos sentenciados por el Tribunal Fiscal— se lo consideró legítimo por ajustado a la ley 23.018, se aplicó también a los permisos de embarque anteriores a su dictado. Al respecto —y en lo que aquí interesa— se recuerda que dicha ley estableció un reintegro adicional para la exportación de productos de origen patagónico —región al sur del Río Colorado— por puertos de la misma región, y que por dicha Circular la aludida autoridad dispuso no dar curso a la liquidación y pago del beneficio a *los productos del mar, sea éste territorial o no, manufacturados en buques de bandera nacional fuera de la región patagónica, dado que la misma se termina en la costa*, en razón de no ser ellos considerados

La consideración (más o menos habitual por parte del servicio aduanero) de una norma general interpretativa (que si es legítima y salvo las indicadas excepciones puede aplicarse retroactivamente) como si fuera una norma reglamentaria (la cual –salvo expresa determinación o muy clara implicancia y exclusivamente en beneficio del administrado– no puede aplicarse retroactivamente aunque su contenido sea

legítimo) puede hacer incurrir en algunos casos en errores de juzgamiento en la instancia aduanera, en perjuicio del fisco y con el consecuente efecto de la cosa juzgada²⁴, o bien que la norma en rigor interpretativa (de la DGA o de la AFIP) sea tomada –indebidamente– como la norma que debiera ser dictada por otro organismo competente²⁵.

originarios o elaborados en el territorio al sur del Río Colorado, por lo cual las aduanas comenzaron a denegar dicho beneficio no sólo a P.E. posteriores a la Circular sino también a los anteriores a su dictado y en los que no se había efectuado su pago. La Circular dispuso asimismo formular cargos por restitución en todos los casos en que se hubiera pagado el beneficio por exportaciones de los mismos productos. Cabe señalar también que la mencionada Circular, por la cual se ordenó a las aduanas proceder del modo antes indicado en cuanto al reembolso en cuestión, constituyó la efectivización en sede aduanera de la instrucción interpretativa impartida por el Ministro de Economía y OYSP (precedida de diversos dictámenes de las áreas de ese Ministerio), y que su contenido sustancial coincidió con la interpretación que el Tribunal Fiscal sostuvo respecto del alcance de la región y de la procedencia del beneficio.

24. En algunos casos (como por ejemplo el llevado a juzgamiento del TFN, Sala G, en la causa 12.826-A "Luis Solimeno e Hijos SA", sent. de agosto 2001, acerca del mismo tema comentado en la precedente Nota 23, el de la Circular 1229/96), en la respectiva resolución aduanera apelada el juez administrativo aduanero expresaba textualmente (con apoyo en el dictamen jurídico que la precedía) que "... se trata en el caso de operaciones de exportación celebradas con anterioridad al dictado de la Circular Télex 1229/96, atento que esta última ha dispuesto que, 'a partir del 27.8.96 no corresponde la liquidación y pago de los beneficios de la ley 23.018 para los productos del mar' ..." (el subrayado es mío). La precedente transcripción denotaba indudablemente un criterio de irretroactividad de la Circular 1229/96 (cuyo contenido según ya se vio era interpretativo y además era legítimo por lo que no había impedimento para su aplicación retroactiva en tanto además –siendo tal aplicación en perjuicio del administrado– no se daban los supuestos excepcionales del art. 793 del C.A. o del art. 8 tercer párrafo del decreto 618/97) y específicamente –y en lo que aquí interesa– que la exportación de los "productos del mar" *no* tendría el beneficio del que se trata, *pero ello sólo a partir del 27.8.96*, de lo cual resultaría –siempre según ese criterio– que las exportaciones de productos del mar documentadas (como la de ese caso) antes de dicha fecha *si* tendrían el beneficio, claro que en tanto y en cuanto se dieran todos los otros requisitos además exigidos por la ley 23.018. Aclaro aquí que, precisamente, en ese mismo caso la improcedencia del beneficio (cuya restitución exigía la aduana) no resultaba –para el criterio del juzgador aduanero en ese caso particular– de ser el producto exportado un producto del mar y por ende no de la región patagónica, sino de que no se habían cumplido otros requisitos del régimen, cuales eran el de la "carga" de la mercadería (en el caso en el puerto de San Antonio Oeste) y el de que esa carga se debía efectuar en buque "mercante", y ello porque en el caso no había existido, en dicho puerto ni en ningún otro de la región, operación de carga –del producto exportado– en un buque, y porque el buque en el que se exportó la mercadería no era mercante. El Tribunal confirmó la resolución apelada (la razón denegatoria dada en la resolución era también válida), pero el criterio que se desprende del texto que más arriba transcribí era un criterio incorrecto ya que, según aquí quedó explicitado, la improcedencia sustancial del reembolso para las exportaciones de productos del mar era tal, legalmente, antes y después del 27.8.96 y, como ese criterio incorrecto había sido expresado por el propio juez aduanero y en la resolución apelada misma (por lo cual, si bien ello no era objeto de declaración expresa en la parte dispositiva de dicha resolución, podía implicar un pronunciamiento, *en el caso particular*, en relación a un aspecto específico en el sentido de que los productos del mar podrían ser objeto del beneficio antes del 27.8.96, lo que en ese caso jugaba a favor de la recurrente), declarar la improcedencia del reembolso con fundamento –exclusivamente– en el referido criterio correcto, podría haber constituido una indebida "reformatio in pejus", por lo que fue necesario considerar la validez de la causal denegatoria, antes aludida, expresada en la resolución apelada, pero distinto pudo ser el resultado de no haber existido tal otra causal denegatoria.

25. Es el caso de la Circular 898/95 de la –ex– A.N.A. (comentada en la precedente Nota 22 y formulada en consecuencia de un criterio técnico –sobre la calidad del respectivo producto– emanado de la Subsecretaría de Pesca, ya que si el fin perseguido por las autoridades públicas en materia de pesca hubiera sido el de establecer reintegros a la exportación del calamar argentino ("*illex argentinus*"), lo que en definitiva vino a resultar en los hechos pero mediante la indebida determinación aduanera con carácter general de una clasificación errónea dada por la aludida Circular Télex, no era ése el mecanismo legal adecuado al efecto. Es decir que, o bien se debieron realizar aperturas nacionales de P.A. específicas en las subpartidas legalmente correspondientes (para el "*illex argentinus*") y darles reintegro, o bien darles reintegro –lisa y llanamente– a dichas subpartidas, o aun, en su caso, incorporar expresamente tales P.A. específicas en las subpartidas no

III.3. b) Aspectos atinentes a la publicación oficial de estas resoluciones

Un aspecto especial a considerar es el atinente a la "publicación" oficial de las normas generales de la AFIP o de la DGA (reglamentarias e interpretativas), publicación de la que reglamentariamente resulta –de modo inmediato o mediato respectivamente y según se ha visto– la "obligatoriedad" de las mismas (arts. 7 y 8 del decreto 618/97). Si bien las resoluciones generales de la AFIP –entendiendo– se publican normalmente, ha ocurrido en otras oportunidades que disposiciones generales (en el caso de la –ex– A.N.A.) en el particular cabalmente interpretativas, han adolecido de tal publicación²⁶.

Al respecto, en mi opinión ninguna duda cabe acerca de que las resoluciones que aquí he denominado "meramente reglamentarias" o "reglamentarias genéricas", cuyas disposiciones pudieran perjudicar al administrado, no podrían aplicarse de ningún modo sin su previa publicación oficial (además de que en su caso no podrían ser retroactivas), esto es que *una vez publicadas* sólo tienen validez para el futuro, pero sin perjuicio, claro está y según ya se vio,

del derecho a cuestionar su legitimidad, por la pertinente vía recursiva, ante su aplicación en los casos singulares. También es de toda claridad que las mismas resoluciones, pero cuyas disposiciones pudieran favorecer o beneficiar al administrado, tampoco podrían aplicarse sin su previa publicación y/o a hechos o situaciones anteriores a la misma (sólo tienen validez para el futuro), salvo claro está que en aquéllas se dispusiera expresamente su retroactividad.

En cambio la situación es más compleja en el caso de las resoluciones generales "interpretativas". En mi opinión, y de conformidad con los principios que he venido desarrollando en el presente trabajo, estas resoluciones interpretativas, *cuyas disposiciones pudieran perjudicar al administrado*, se pueden aplicar hacia el futuro, después de su publicación oficial, y también se pueden aplicar a hechos o situaciones anteriores a las mismas (esto ya se vio más arriba), sin perjuicio claro está del cuestionamiento de su legitimidad ante su aplicación en los casos singulares, pero con el obstáculo o salvedad –para tal aplicación– de los supuestos previstos en su caso por el art. 793 del C.A. y por el tercer párrafo del art. 8 del

correspondientes pero que ya tenían reintegro y, más aun, si se quería, con expreso carácter retroactivo, pero todo ello y en cualquiera de sus variantes, *por el Ministerio de Economía que es el organismo competente y facultado a tal fin por el decreto 2275/94* (especialmente su art. 16) por el que se implantó la N.C.M.. Es por ello que, si bien aquel hipotético fin se viene cumpliendo –pese al imperfecto mecanismo resultante–, el reintegro podría en la práctica quedar sin efecto para el futuro si en el futuro se deja sin efecto el actual criterio interpretativo en cuanto el mismo es erróneo desde el punto de vista clasificatorio.

26. Es el caso, precisamente, de las Circulares Telex (de la –ex– A.N.A.) 898/95 del 28.6.95 y 1229/96 del 27.8.96 comentadas en las precedentes Notas 22 a 25. La Circular 898/95 se publicó solamente en una revista particular (la de Guía Práctica del Exportador e Importador, N° 463, julio 1995, pág. 16.674) y no existió publicación oficial de la misma, como así se determinó de conformidad con las constancias acumuladas al respecto en la causa 8733-A "Luis Solimeno e Hijos SA", del TFN, Sala G, sentencia del 11.11.97, al igual que la circunstancia de que no se expresaba quien era el firmante de la Circular. No obstante, era innegable la existencia de esa Circular (además de la publicación de la Guía Práctica, la actora la invocaba en su favor y la aduana la trataba como una "norma obligatoria de aplicación de la ley" y la aplicaba efectivamente –para el futuro–) y, dado que el único funcionario aduanero con facultad –reglada– para dictar "normas" era a la sazón el (ex) Administrador Nacional de Aduanas (ver el hoy derogado art. 23 incs. i., j., k., y l, del C.A.), era razonable concluir en que la Circular había emanado de dicho funcionario. Por lo demás, y en razón de que el contenido de la Circular –ostensiblemente– no podría encuadrar en ninguno de los incs. j), k) o l) del citado art. 23, sólo cabía la posibilidad de considerarla una norma dictada en los términos del inc. i) del mismo art. 23, es decir una norma "general de interpretación". A su vez, la Circular 1229/96 no fue publicada, ni en el Boletín Oficial ni en ninguna otra publicación (así se determinó en la sentencia de la Sala E del TFN, del 6.12.99, en la causa "Prodesur SA" 10.207-A, según datos obrantes en esa causa). No obstante, y pese a tratarse de una circular "interna", era un indudable acto de alcance general que produjo efectos desde que la aduana la aplicó reiteradamente y, dado su contenido, también se desprendía claramente que era una norma general interpretativa (de la ley 23.018) que, emanada formalmente del ex Administrador Nacional de Aduanas, había sido dictada en los términos del citado art. 23 inc. i) –por entonces vigente– del C.A.

decreto 618/97 (sólo ello bastaría) aunque las respectivas previas resoluciones –vigentes al tiempo de los referidos hechos o situaciones anteriores– hubieran establecido un criterio ilegítimo.

Ahora bien, según también se vio más arriba en cuanto al criterio interpretativo que en el supuesto del que se trata pudiera aplicarse a hechos o situaciones anteriores (casos singulares no amparados por una resolución interpretativa vigente al tiempo de esos casos), es decir a casos en los que no podría oponerse a ese criterio un derecho adquirido sino sólo la ilegitimidad sustancial del criterio, es irrelevante que el mismo estuviera establecido o no por una “formal” resolución general interpretativa, esto es que *aun sin una resolución de ese tipo* el criterio podría comenzar lisa y llanamente a aplicarse, por ejemplo efectuando directamente determinaciones suplementarias de tributos respecto de operaciones canceladas (con la salvedad del supuesto del art. 793 del C.A.), y sin perjuicio obviamente del cuestionamiento del criterio en la vía recursiva reglada contra tales determinaciones. Pero es consecuencia absolutamente forzosa de lo dicho que, si de todos modos se diera la formal resolución general interpretativa que expresara el criterio, *sería totalmente irrelevante su publicación oficial* (ella podría o no haberse efectuado y el criterio podría igualmente ser aplicado legítimamente a hechos anteriores); es decir que, a mi juicio, lo importante –a determinar eventualmente en el trámite de la vía recursiva reglada– será que el criterio sea o no correcto o legítimo, pero no podría –siempre a mi juicio– desestimarse la aplicación del criterio (que puede ser correcto o legítimo), a hechos anteriores, sólo “porque” no se hubiera publicado la resolución. Claro que lo que sostengo podría aparentemente oponerse a la “literalidad” de lo establecido en el segundo párrafo del art. 8 del decreto 618/97 (obligatoriedad de la disposición siempre consecuencia de su previa publicación oficial), pero es evidente que esa literalidad cede ante la lógica elemental de lo expuesto precedentemente, en cuanto la reglada “obligatoriedad” (con la previa aludida publicación) es pasible de quedar sin efecto ante su aplicación en el caso singular y en cuanto

sería absurdo que pudiera debatirse –en la vía reglada– la procedencia sustancial del criterio si no hay resolución general interpretativa y que sin embargo ello no fuera posible sólo porque se hubiera dictado formalmente tal resolución. Entiendo que es también evidente que el sentido de tal reglada obligatoriedad derivada de la publicación oficial tiene real eficacia –en las resoluciones interpretativas– a los fines de determinar el interregno temporal entre la resolución interpretativa “firme” y su eventual “rectificación”, en los términos del más arriba comentado párrafo tercero del art. 8 del decreto 618/97, para con ello determinar los hechos o situaciones –producidos en ese interregno– a los que según mi criterio no podría aplicárseles la resolución rectificatoria.

En cuanto a las resoluciones interpretativas *cuyas disposiciones pudieran beneficiar al administrado*, también se vio que en principio (a condición de su legitimidad) pueden aplicarse retroactivamente (aun –en mi opinión– en el supuesto de hechos del interregno entre la resolución firme y su rectificación, del tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97, cuando el criterio nuevo fuera el legítimo), pero el punto conflictivo radicaría en determinar si tal retroactividad es posible en los supuestos en que la resolución no tenga la reglada publicación oficial; es decir, si la resolución no se publicara, pero existiera oficialmente y de ella se tuviera conocimiento, ¿podría en tal caso reclamar el administrado algún derecho u oponerse a alguna exigencia aduanera, por aplicación retroactiva de esa resolución? No cabe duda de que si la resolución se publica oficialmente su retroactividad es posible aunque de hecho no se aplicara hacia el futuro o aun antes de que se aplicara, mientras que si la resolución no se publica y *además no se aplica efectivamente* –hacia el futuro, es decir a hechos posteriores a su dictado– ella no podría generar un derecho a favor del administrado con relación a tales hechos posteriores (entiendo que en tal hipótesis no cabría la aplicación de la doctrina de los actos propios); pero si –siempre en la hipótesis de no publicación– efectivamente se aplicara para el futuro, a hechos concretos, la posibilidad

de su aplicación retroactiva es de toda claridad, ello con el único sentido de que *no podría negarse la aplicación del criterio "sólo" porque la resolución no se publicó*, sin perjuicio claro está de que su aplicación efectiva queda —reitero una vez más— condicionada a su legitimidad.

III.3. c) Aceptación que debe darse a la expresión "cambio de criterio interpretativo"

También considero de utilidad referirme a una apreciación, relacionada con la eventual aplicación sólo hacia el futuro de un criterio interpretativo general (en el caso el de la Circular Télex 1229/96 comentada en las Notas 23, 24 y 26 de este trabajo), apreciación efectuada —aunque tangencialmente y sin incidir decisivamente en la resolución final adoptada— por la C.S.J.N. en la muy difundida sentencia, del 16.4.98, en la causa "Frigorífico Mellino SA s/ acción de amparo", sentencia en la cual se rechazó el amparo, sin expedirse sobre la cuestión de fondo, básicamente por un aspecto "procesal" en el sentido de que tal cuestión de fondo planteada (legitimidad o ilegitimidad de lo establecido por dicha Circular) debía dilucidarse por la vía reglada de la impugnación contra el acto individual en el que se aplicara la Circular. La consideración de esa Circular como norma interpretativa general (como así lo he considerado en las Notas 23 y 24 de este trabajo) tiene las siguientes implicancias con relación a la aludida apreciación.

El considerando 10º de la antes citada sentencia de la C.S.J.N. se refería —para endilgarle su tratamiento o debate por la vía del procedimiento de impugnación del art. 1053 del C.A.— a la cuestión sobre "*.... si hubo un cambio del criterio de la administración en la interpretación del régimen legal*", formulándose al respecto la advertencia de que de verificarse tal cambio interpretativo "*.... sólo podría ser aplicado para el futuro, salvo que mediara dolo o culpa grave del exportador ...*".

En mi opinión, la inteligencia del señalado —por la C.S.J.N.— efecto exclusivamente "futuro" del *cambio* de criterio (en caso de haberse dado ese cambio y con la salvedad indicada),

no puede sino entenderse, atento que el criterio de la Circular interpretativa era en sentido contrario al beneficio que pretendía el administrado (exportador), como que él no podría aplicarse retroactivamente (es decir a exportaciones registradas antes de la Circular, aun si ese criterio fuera el correcto (tal como señalé que fue el criterio generalizado del Tribunal Fiscal y el mío propio) y, por ende, aun si el criterio anterior —favorable al beneficio—, vigente al registro de las exportaciones, fuera incorrecto, lo que no sería otra cosa que hacer valer el "derecho adquirido" de los exportadores. Pero —y en armonía con el carácter condicional de lo expresado por la C.S.J.N. en aquel Considerando 10º—, en el caso, a mi juicio, no puede entenderse jurídicamente que se dio un "cambio" de criterio, ya que la Circular no modificó, ni derogó, ni aclaró, ni refirió a ninguna norma anterior de la misma naturaleza o análoga de alcance general con alcance interpretativo (en el sentido por ejemplo del art. 793 del C.A. y más propiamente del tercer párrafo del art. 8 del decreto 618/97), sino que se trató de un acto que, en todo caso, modificó una situación de hecho existente, cual era el pago del beneficio ante iguales circunstancias "*en casos singulares o individuales*" (y por lo cual la propia Circular también dispuso formular cargos para el caso que se hubieran pagado reembolsos indebidos por exportaciones de los mismos productos).

Es por ello que el criterio correcto, en el caso "expresado" en una Circular del —ex— A.N.A., de carácter interpretativo, pudo válidamente aplicarse a casos "singulares" anteriores a esa Circular, en los que se hubiera aplicado el criterio incorrecto (pago del beneficio), ya que no había un derecho adquirido resultante de un criterio "general" emanado de autoridad competente por el cual se hubiera asumido ese criterio incorrecto; y por ello la situación era —lisa y llanamente— la de poder "revisar" (lo cual según se vio es una facultad legal indiscutible del servicio aduanero) las operaciones canceladas con el criterio incorrecto, y consecuentemente formular los cargos correspondientes, y por lo tanto la situación es perfectamente equivalente —en las circunstancias dadas— a que no se hubiera dictado o emitido dicha Circular.

III.3. d) Consideración de los denominados "Avisos"

Finalmente, un supuesto que se ha venido dando con frecuencia desde hace un tiempo considerable, y que merece al menos un breve comentario, es el atinente a los denominados "Avisos" (o —simplemente— "instrucciones" que se dan a las aduanas u oficinas aduaneras, mediante tales "avisos"). Ante todo, tales "avisos", al igual que las ya comentadas "circulares télex", si se tiene la certeza de que hubieran emanado de quien está legalmente facultado para emitir resoluciones o normas generales —reglamentarias o interpretativas—, es decir el administrador federal de la AFIP o el director general de la DGA, y aun otro funcionario por "subdelegación" de facultades (art. 4º párrafo noveno, del decreto 618/97), tendrán el carácter de dichas resoluciones generales, con abstracción del nombre (de "aviso") con el que se los designara; por lo cual les serían aplicables a esos "avisos" todas las consideraciones y conclusiones que hasta aquí he expresado con relación a esas resoluciones generales, según fueran —los avisos—, por su contenido, de carácter reglamentario o de carácter interpretativo, y aun lo atinente a su eventual falta de publicación en el Boletín Oficial, publicación que disponen los arts. 7 y 8 del decreto 618/97.

Pero cuando respecto de tales "avisos" (publicados o no) se tuviera la certeza de que *no* hubieran emanado de quien o quienes tuvieran las aludidas facultades (por ejemplo cuando expresamente fueran emitidos y/o suscriptos por un funcionario determinado que no fuera de aquéllos y cuando a su vez y al respecto no hubiera existido la reglada "subdelegación"), mis conclusiones y de acuerdo a los principios hasta aquí expuestos son las siguientes. Si el aviso fuera de carácter meramente reglamentario y cuyas disposiciones pudieran perjudicar al administrado (por ejemplo mediante exigencias inexistentes hasta el momento), sería a mi juicio lisa y llanamente inaplicable, pues sería nulo y así debería declararse en la vía recursiva correspondiente contra el acto individual en el que se aplique el aviso. Si en cambio, con el mismo carácter, pudiera beneficiar al administrado, tiene

obvios efectos si se aplica a hechos posteriores a su dictado (sin perjuicio de lo que digo después en cuanto a una posible revisión posterior del criterio del aviso, sea por acto general sea por acto individual) pero no podría tener efectos retroactivos si no se lo dispone expresamente. Si el aviso fuera de carácter interpretativo, sus disposiciones en beneficio del interesado serían también de aplicación retroactiva a condición de que sus disposiciones efectivamente se apliquen a hechos posteriores y a condición de la legitimidad sustancial de su contenido y ello con abstracción del funcionario del que emanara (una vez más, lo que interesa en el supuesto de retroactividad de la interpretación en beneficio del administrado es la legitimidad del contenido de la disposición —lo mismo que una resolución general emanada de funcionario competente— y no la disposición expresa o implícita de retroactividad, pero siempre que el aviso tenga efectos por su concreta aplicación); y si fuera en perjuicio del administrado, su aplicación futura, por una parte, es obviamente sin mengua del derecho del administrado a cuestionar su legitimidad por la vía recursiva en consecuencia del respectivo acto singular y, por otra parte, el aviso sería irrelevante para la aplicación retroactiva de su contenido, es decir que da lo mismo la existencia o inexistencia del aviso —como de una resolución interpretativa emanada del funcionario competente— para, por ejemplo, efectuar una determinación suplementaria a las resultas de la facultad de revisión, salvo claro está el supuesto del art. 793 del C.A..

No obstante, el aspecto que considero de mayor significación en este punto es el atinente a la relevancia que pudieran tener algunos de estos avisos emanados de un funcionario sin facultades para dictar resoluciones reglamentarias o interpretativas, en virtud de cuyas disposiciones los administrados hubieran efectuado pagos de tributos o sus mercaderías hubieran tenido un determinado tratamiento aduanero, ante un eventual cambio de criterio del servicio aduanero (derivado o no de una resolución general), y aun resultando ilegítimo el criterio del respectivo aviso a la vez que legítimo el nuevo criterio. Se trata de dilucidar si en éstos casos

el aviso pudo conferir al administrado una suerte de "derecho adquirido" que pudiera ser oponible al nuevo criterio que incluso resultara legítimo, para cuestionar en la vía recursiva la eventual determinación suplementaria o el eventual distinto tratamiento aduanero que la aduana pretendiera aplicar a una operación concluida, que derivaran del nuevo criterio. Queda claro que en la hipótesis que se trata no sería aplicable el art. 793 del C.A. ya que tal aviso no es uno de los actos (decreto o resolución en su caso) previstos en dicho artículo para producir

el efecto de tal oponibilidad. Sin embargo, a mi juicio, correspondería analizar –siempre teniendo en cuenta fundamentalmente las particularidades de cada caso y con la finalidad de dicha oponibilidad– la posibilidad de aplicar en esta hipótesis la doctrina de "los actos propios", por ejemplo si el aviso del que se trate hubiera sido efectivamente aplicado por las aduanas, no como actos aislados sino en una considerable diversidad y cantidad, demostrativa y/o representativa de una genuina y cabal generalización del criterio –aun ilegítimo– de dicho aviso.